

Projekt řízení nákladů ve společnosti XY s.r.o.

Bc. Dita Jandásková

Diplomová práce
2014



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav podnikové ekonomiky
akademický rok: 2013/2014

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE
(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Dita Jandásková**
Osobní číslo: **M12853**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika**
Forma studia: **kombinovaná**

Téma práce: **Projekt řízení nákladů ve společnosti XY s.r.o.**

Zásady pro vypracování:

Úvod

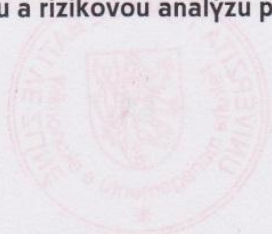
I. Teoretická část

- Provedte průzkum literárních zdrojů a zpracujte teoretické poznatky orientované na zadané téma jako východisko pro daný projektový záměr.

II. Praktická část

- Provedte analýzu současného přístupu ke sledování a vyhodnocování nákladů ve společnosti XY a na základě provedené analýzy identifikujte jeho nedostatky.
- Zpracujte projekt systému řízení nákladů ve společnosti XY.
- Provedte nákladovou a rizikovou analýzu projektu.

Závěr



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

Seznam odborné literatury:

DRURY, Colin. Management accounting for business. 3rd ed. London: Thomson, 2005, 549 s. ISBN 18-448-0152-7.

KRÁL, Bohumil. Manažerské účetnictví. 1. vyd. Praha: Management Press, 2002, 547 s. ISBN 80-726-1062-7.

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

ŠOLJAKOVÁ, Libuše. Strategicky zaměřené manažerské účetnictví. 1. vyd. Praha: Management Press, 2009, 206 s. ISBN 978-80-7261-199-7.

WILEMAN, Andrew. Driving down cost: how to manage and cut costs intelligently. Rev. paperback ed. London: Nicholas Brealey, 2010, 246 s. ISBN 978-1-85788-544-6.

Vedoucí diplomové práce: **doc. Ing. Boris Popesko, Ph.D.**
Ústav podnikové ekonomiky

Datum zadání diplomové práce: **22. února 2014**

Termín odevzdání diplomové práce: **2. května 2014**

Ve Zlíně dne 22. února 2014

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka



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

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Beru 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, § 47b Zveřejňování závěrečných prací:

- (1) Vysoká škola nevydělečně zveřejňuje disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce, u kterých proběhla obhajoba, včetně posudků oponentů a výsledku obhajoby prostřednictvím databáze kvalifikačních prací, kterou spravuje. Způsob zveřejnění stanoví vnitřní předpis vysoké školy.
- (2) Disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce odevzdané uchazečem k obhajobě musí být též nejméně pět pracovních dnů před konáním obhajoby zveřejněny k nahlížení veřejnosti v místě určeném vnitřním předpisem vysoké školy nebo není-li tak určeno, v místě pracoviště vysoké školy, kde se má konat obhajoba práce. Každý si může ze zveřejněné práce pořizovat na své náklady výpisy, opisy nebo rozmnoženiny.
- (3) Platí, že odevzdáním práce autor souhlasí se zveřejněním své práce podle tohoto zákona, bez ohledu na výsledek obhajoby.

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

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

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

- (1) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení mají za obvyklých podmínek právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla (§ 35 odst. 3). Odpirá-li autor takového díla udělit svolení bez vážného důvodu, mohou se tyto osoby domáhat nahrazení chybějícího projevu jeho vůle u soudu. Ustanovení § 35 odst. 3 zůstává nedotčeno.

- podle § 60⁴ 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 nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 2. 5. 2014

..... Jana Škora

⁴ 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:

- (2) Není-li sjednáno jinak, může autor školního díla své dílo užít či poskytnout jinému licenci, není-li to v rozporu s oprávněnými zájmy školy nebo školského či vzdělávacího zařízení.
- (3) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení jsou oprávněny požadovat, aby jim autor školního díla z výdělku jím dosaženého v souvislosti s užitím díla či poskytnutím licence podle odstavce 2 přiměřeně přispěl na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložily, a to podle okolností až do jejich skutečné výše; přitom se přihlédne k výši výdělku dosaženého školou nebo školským či vzdělávacím zařízením z užití školního díla podle odstavce 1.

ABSTRAKT

Tématem diplomové práce je řízení nákladů ve společnosti XY s.r.o.

Práce je rozdělena na teoretickou a praktickou část. Cílem teoretické části je zpracovat literární rešerši odborné literatury z oblasti řízení nákladů, účetních systémů, nákladových kalkulací, plánů a rozpočtů.

Praktická část je také rozdělena na analytickou a projektovou část. Analytická část práce se zaměřuje na identifikaci současného stavu řízení nákladů ve společnosti XY s.r.o. a jeho nedostatků. Cílem projektové části je navrhnout dílčí úpravy systému řízení nákladů eliminující identifikované nedostatky.

Klíčová slova:

Účetní systémy, manažerské účetnictví, náklady, kalkulace, plán, rozpočet

ABSTRACT

The theme of the Diploma thesis is cost management in the company XY s.r.o.

The thesis is divided into the theoretical and the practical part. The purpose of the theoretical part is to make the literary research of the specialized literature of cost management, accounting systems, cost calculations, plans and budgeting.

The practical part is also divided into the analytical and project part. The analytical part of the thesis is focused on the identification of the current status of the cost management in the company XY s.r.o. and identifications of its gaps. The purpose of the project part is to devise the partial modifications of the cost management eliminating the identified gaps.

Keywords:

Accounting systems, management accounting, costs, calculation, plan, budgeting

Ráda bych poděkovala všem, kteří mi při mém studiu jakkoliv pomáhali a především podporovali. Především bych chtěla poděkovat své rodině pak také zaměstnavateli, bez jejichž podpory bych dojít až sem bylo velmi náročné.

Chtěla bych také poděkovat doc. Ing. Borisi Popeskovi Ph.D. za cenné rady a doporučení při konzultacích. Ráda bych také poděkovala společnosti XY s.r.o. a jejím zaměstnancům, bez jejichž ochoty pomoci by tato práce nemohla vzniknout.

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

OBSAH

ÚVOD	5
TEORETICKÁ ČÁST	6
1 ZDROJE ÚČETNÍCH INFORMACÍ	7
1.1 FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ	7
1.2 NÁKLADOVÉ ÚČETNICTVÍ.....	8
1.3 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ.....	10
2 NÁKLADY	12
2.1 POJETÍ NÁKLADŮ.....	12
2.2 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	14
2.2.1 Druhové členění nákladů.....	14
2.2.2 Účelové členění nákladů	15
2.2.3 Náklady podle odpovědnosti za jejich vznik	16
2.2.4 Kalkulační členění nákladů	16
2.2.5 Členění nákladů podle vazby na objem výroby	17
2.2.6 Relevantní a irelevantní náklady	18
2.2.7 Další členění nákladů	18
3 ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	20
3.1.1 Řízení režijních nákladů.....	22
3.1.2 Řízení jednicových nákladů	22
3.2 KALKULACE	23
3.2.1 Kalkulace cílových nákladů	24
3.2.2 Kalkulace životního cyklu.....	25
3.2.3 Activity-based costing.....	25
3.3 PLÁNY	26
3.3.1 Plánovací proces.....	26
3.4 ROZPOČTY.....	27
3.4.1 Rozpočet dílčích aktivit.....	28
3.4.2 Rozpočet s nulovým základem.....	29
4 ZÁVĚREČNÉ ZHODNOCENÍ TEORETICKÉ ČÁSTI	31
PRAKTICKÁ ČÁST	33
5 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI XY S.R.O.	34
5.1 ZÁKLADNÍ ÚDAJE SPOLEČNOSTI	34
5.2 HISTORIE SPOLEČNOSTI	34
5.3 PODNIKATELSKÉ AKTIVITY SPOLEČNOSTI.....	35
5.3.1 Opravy a servis autobusů, trolejbusů	35
5.3.2 Prodej náhradních dílů	35
5.3.3 Prodej autobusů	36
5.4 ORGANIZAČNÍ STRUKTURA SPOLEČNOSTI.....	36
6 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ VE SPOLEČNOSTI XY S.R.O.	37
6.1 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	37
6.1.1 Druhové členění nákladů.....	37

6.1.2	Účelové členění nákladů	41
6.2	SYSTÉM ROZPOČTŮ	45
6.3	SYSTÉM KALKULACÍ.....	47
6.4	ZHODNOCENÍ STÁVAJÍCÍHO SYSTÉMU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ A IDENTIFIKACE JEHO NEDOSTATKŮ.....	50
7	PROJEKT SYSTÉMU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ VE SPOLEČNOSTI XY S.R.O.	52
7.1	CÍLE PROJEKTU	52
7.2	PŘÍPRAVA A USKUTEČNĚNÍ PROJEKTU	52
7.3	NÁVRH ZMĚNY SYSTÉMU EVIDENCE NÁKLADŮ	52
7.3.1	Návrh změn pro rozdělení podnikové režie	54
7.4	NÁVRH ZMĚNY SYSTÉMU TVORBY ROZPOČTŮ	61
7.5	NÁVRH ZMĚNY SYSTÉMU KALKULACÍ	65
7.6	ČASOVÁ CHARAKTERISTIKA PROJEKTU	67
7.7	NÁKLADOVÁ A RIZIKOVÁ ANALÝZA.....	68
8	VLASTNÍ DOPORUČENÍ PRO SPOLEČNOST.....	70
	ZÁVĚR	72
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	74
	SEZNAM OBRÁZKŮ	76
	SEZNAM TABULEK.....	77
	SEZNAM PŘÍLOH.....	78

ÚVOD

Řízení nákladů je jedním ze základních procesů managementu společnosti. Správné řízení nákladů umožňuje zvýšení konkurenceschopnosti společnosti díky optimalizaci nákladového zatížení společnosti, jež přináší větší operační prostor v rámci cenové politiky a tak i ziskovosti společnosti. Jelikož je nákladová optimalizace přesně to, co potřebuje společnost XY s.r.o., která je objektem této diplomové práce, byla volba tohoto tématu jasná už od začátku.

Práce je rozdělena do dvou hlavních částí a to, teoretické a praktické. V teoretické části jsou popsány základy problematiky řízení nákladů z různých odborných zdrojů. Stěžejní je vymezení přístupů k evidenci nákladů a vymezení členění nákladů z několika různých pohledů. Základem řízení nákladů jsou kalkulace, plány a rozpočty, proto bude další část teoretické části věnována právě těmto termínům.

Praktická část diplomové práce je rozdělena na analytickou a projektovou část. V analytické části je nejprve popsána společnost XY s.r.o., její podnikatelské aktivity, historie a organizační členění včetně organizační struktury. Následně bude analyzován současný stav řízení nákladů ve společnosti XY s.r.o. Především způsob jakým sama své náklady třídí a eviduje, jaké využívá metody kalkulací a rozpočtů.

Cílem projektové části je navrhnout dílčí úpravy systému řízení nákladů podle identifikovaných nedostatků na základě provedené analýzy.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 ZDROJE ÚČETNÍCH INFORMACÍ

Základem řízení nákladů je jejich zachycení a uchování pro další analýzy a práci s nimi, které umožňuje jejich následné vyhodnocování. Náklady jsou zachycovány spolu s dalšími účetními informacemi v účetních systémech. Tyto systémy rozlišujeme například na finanční, nákladové a manažerské a jsou specifikovány v následujících podkapitolách. Rozdíl mezi finančním a manažerským účetnictvím je dán tím, *kdo účetní informace používá a jaké rozhodovací úkoly řeší*. (Král, 2002, s. 20)

Když se na toto podíváme z druhé strany a použijeme definici Americké účetnické asociace, můžeme účetnictví definovat jako *proces identifikace, měření a srovnávání ekonomických informací, které umožní uživatelům těchto informací vytvářet kvalifikované závěry a rozhodnutí*¹. (Drury, 2005, s. 5)

1.1 Finanční účetnictví

Finanční účetnictví je zákonem upravovaný systém zachycení ekonomických informací o účetní jednotce, tedy podniku. Tento systém má jasná pravidla určená zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, zákonem o dani z příjmu, směrnicemi a předpisy ČR, směrnicemi Mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS, US GAAP, obecnými postupy účtování a rámcovou účetní osnovou a obchodním zákoníkem.

Výstupem finančního účetnictví účetní jednotky je roční účetní závěrka. *Účetní závěrku v soustavě podvojného účetnictví tvoří:*

- a) *Rozvaha (balance),*
- b) *Výkaz zisku a ztrát, u rozpočtových organizací výkaz o plnění rozpočtu,*
- c) *Příloha (Příloha obsahuje údaje týkající se způsobu oceňování, způsobů odpisování, postupů účtování použitých v účetním období, za něž se účetní závěrka sestavuje, a informace, které jsou důležité pro posouzení stavu majetku a závazků, finanční situace a hospodářského výsledku účetní jednotky. (Česko, 1991, s. 2805)*

Finanční účetnictví primárně slouží pro externí uživatele. *Finanční účetnictví zpracovává všechny účetní případy, které vyjadřují změny, k nimž dochází v majetku a závazcích účetní*

¹ *It describes accounting as the process of identifying, measuring and communicating economic information to permit informed judgements and decisions by users of information.*

jednotky zpravidla ve vztahu k jejímu okolí. Sleduje náklady a výnosy z hlediska účetní jednotky jako celku, a to v členění, které umožňuje zjistit základnu pro výpočet daně z příjmu a vyjadřuje hospodářský výsledek za podnik celkem v členění předepsaném obecně platnou legislativou. (Lazar, 2012, s. 1) Finanční účetnictví zobrazuje informace z minulosti a neumožňuje tedy jakékoli řízení účetní jednotky.

Pokud chceme získat informace, které nám umožní jejich řízení a tak řízení celé společnosti, potřebujeme získat ještě další evidenci těchto účetních informací, která nám toto umožní a zobrazí hospodaření uvnitř společnosti. Autor Jaromír Lazar tuto evidenci nazývá vnitropodnikové účetnictví a definuje takto: „Podniková praxe sleduje toto hospodaření zpravidla podle jednotlivých vnitropodnikových útvarů a v jejich rámci i podle jednotlivých podnikových výkonů.“ (Lazar, 2012, s. 1)

Vzhledem k tomu, že informace finančního účetnictví slouží externím uživatelům, jsou veřejně přístupné, mohou některé účetní jednotky tyto informace záměrně zkreslovat.

Pro řízení společnosti je ale při rozhodování důležité vycházet z relevantních údajů, které nám však samotné finanční účetnictví nedokáže zaručit. A rozdělení těchto údajů dle středisek dle vnitropodnikového účetnictví také samo o sobě nestačí.

Jelikož účetní systém, který je třeba definovat pro snadné řízení podniku, slouží pouze pro interní účely, neexistuje pro něj jednotná terminologie ani jednotný název. V dalších kapitolách budou popsány některé přístupy zachycování účetních informací pro řízení společnosti.

1.2 Nákladové účetnictví

První etapou vedoucí ke vzniku manažerského účetnictví je tzv. účetnictví nákladové. Potřeba jeho vzniku vzešla z rozdílné potřeby různých uživatelů účetních systémů.

Dle definice Bohumila Krále (2002, s. 21) je nákladové účetnictví (v anglicky mluvících zemích označováno jako Cost Accounting) základní částí manažerského účetnictví. Takový účetní systém podává informace zajišťující skutečně vynaložené náklady a realizované výnosy. Tyto informace vztahuje k finálním výkonům nebo k dílčím procesům, činnostem, útvarům dle odpovědnosti vzniku nákladů, resp. výnosů. Takto rozdělené náklady umožňuje dále srovnávat se žádoucím stavem a tak přináší základ pro krátkodobé a střednědobé řízení pomocí odchylek.

Dle docenta Popeska (2009, s. 30) slouží nákladové účetnictví výhradně pro evidenci informací o nákladech a jejich věcné setřídění z pohledu minulosti.

Pro nákladové řízení je nejdůležitějším nástrojem správný soubor účtů. Špatné nastavení účtů předvídá slabé řízení společnosti. Více k nastavení účtů bude uvedeno v následující kapitole. (Wileman, 2010, s. 45)

Rozdíl mezi nákladovým a finančním účetnictvím podle Hradeckého (2008, s. 101) charakterizuje následující tabulka (Tab. 1).

Tabulka 1: Základní charakteristika finančního a nákladového účetnictví

	<i>Finanční účetnictví</i>	<i>Nákladové účetnictví</i>
<i>Závazné předpisy</i>	<i>Upraveno zákonnými předpisy (zásady oceňování, odpisování, ...)</i>	<i>Organizace je zcela v kompetenci každého podniku (přizpůsobeno charakteru činnosti podniku a jeho rozhodovacím úlohám).</i>
<i>Orientace</i>	<i>Podává zprávy o finanční situaci podniku jako celku a jeho dlouhodobé celkové efektivnosti.</i>	<i>Poskytuje podklady, které umožní analyzovat faktory, které vedly k ne/příznivým výsledkům (jak k celkovému výsledku přispěly jednotlivé výkony, útvary či činnosti).</i>
<i>Informace</i>	<i>Syntetické (pro externí uživatele)</i>	<i>Velké množství analytických informací (pracovníci podniku)</i>
<i>Účetní období</i>	<i>Jeden rok</i>	<i>Zpravidla jeden měsíc (automatizované zpracování dat umožňuje i častější vykazování, někdy i na požádání)</i>

	<i>Finanční účetnictví</i>	<i>Nákladové účetnictví</i>
<i>Zaměření</i>	<i>Do minulosti (výkazy vždy za právě uplynulé období)</i>	<i>Poskytuje průběžné výsledky, umožňuje tedy poznávat současnost a predikovat vývoj budoucnosti).</i>

Zdroj: Manažerské účetnictví (Hradecký, 2008, s. 101)

1.3 Manažerské účetnictví

S manažerským účetnictvím (Management Accounting) se setkáváme zejména v anglosaských zemích. *Pro manažerské účetnictví je určující zejména členění informací z hlediska jejich vztahu k fázím rozhodovacího procesu.* (Král, 2002, s. 21)

Dle Libuše Šoljakové (2009, s. 12) je manažerské účetnictví *souhrn nástrojů a metod, jako jsou kalkulace, rozpočty, analýza odchylek, analýzy a propočty poskytující informace pro rozhodování na existující kapacitě a o budoucí kapacitě.* Dále autorka zdůrazňuje odlišení manažerského účetnictví od procesu řízení: *„Manažerské účetnictví plní podpůrnou a servisní funkci pro řízení.“*

Autorizovaný institut certifikovaných manažerských účetních (Velká Británie) definuje manažerské účetnictví jako *nedílnou součást řízení zabývající se zkoumáním, zjišťováním, uspořádáním a interpretací informací používaných pro:*

- *Formulování strategie,*
- *Plánovací a kontrolní činnosti,*
- *Tvorbu rozhodnutí,*
- *Optimalizaci využití zdrojů,*
- *Zobrazení aktuálního stavu firmy vlastníkům, akcionářům a dalším externím uživatelům,*
- *Zobrazení stavu firmy zaměstnancům s důrazem na jejich aktivní úlohu v daném procesu (slučitelnost jejich cílů s cíli firmy),*
- *Ochranu a zabezpečení aktiv.* (Petřík, 2009, s. 27-28)

Výše uvedené činnosti lze provádět, pouze pokud ve společnosti dobře funguje proces tvorby plánů (dosažení vytyčených cílů, strategické plánování, provozní krátkodobé plánování), efektivní systém finančního a nákladového účetnictví a finančního řízení, kontrola systémů

a procesů prostřednictvím interního a manažerského auditu a dochází k provázání provozních, obchodních, finančních a ekonomických informací. (Petřík, 2009, s. 28)

Účty sloužící pro využití v manažerském účetnictví pro řízení společnosti musí být správně nastavené tak, aby dokázaly zobrazovat přesnou minulost, současnost a predikci budoucnosti. Zobrazují tak, co se vyvíjí správně a co špatně. Pokud dokážeme prostřednictvím těchto účtů rozeznat nevyhovující vývoj, můžeme včas a na správném místě zajistit zásah, který tento vývoj dokáže odvrátit. Wileman (2010, s. 45-46) také zdůrazňuje nutnost modelovat výstupy podle různých scénářů. Vedle toho je potřeba také vývoj skutečných nákladů sledovat v porovnání s plány a cíli, to je zodpovědností manažera. *To vše je třeba dělat přesně, bystře, včas a efektivně. Účty manažerského účetnictví by neměli být zaměněny se souborem účtů pro vykazování finančního účetnictví a daní.*² (Wileman, 2010, s. 45-46)

² *Do all this in an accurate, insightful and time-efficient way. Management account should not be confused with other sets of accounts for corporate and tax reporting.*

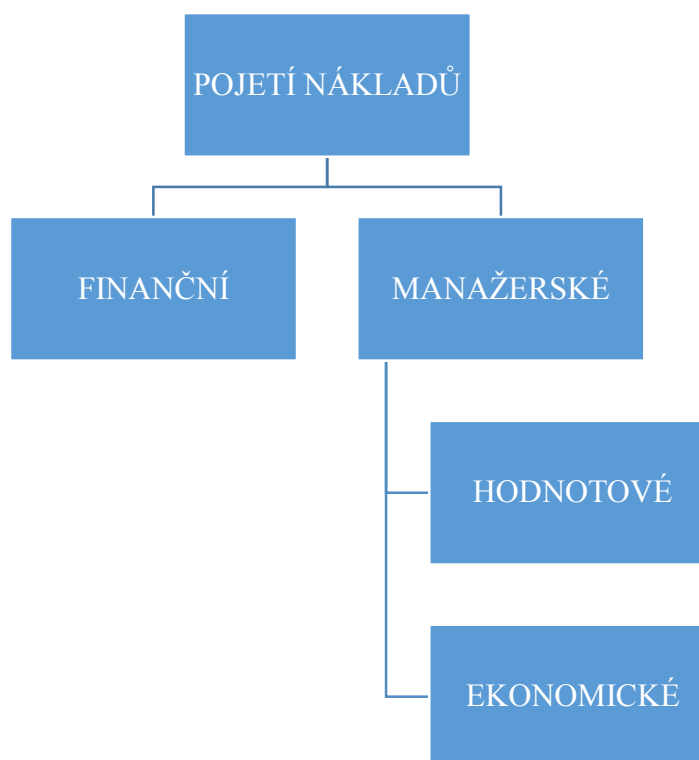
2 NÁKLADY

*Pojem náklady je velmi častou používaný a znamená peněžní vyjádření vynaložených nebo obětovaných zdrojů k dosažení konkrétních cílů, jako je získání zboží nebo služeb.*³ (Drury, 2005, s. 27)

Klasifikace nákladů je základem nákladového a manažerského účetnictví. Náklady lze třídit dle různých hledisek, faktorů a potřeb.

2.1 Pojetí nákladů

Nejprve je třeba rozlišit různé pojetí nákladů, jelikož náklady chápe odlišně jejich interní a externí uživatel, jinak je chápe ten, kdo je zaznamenává a jinak ten, který je využívá pro řízení. *V zásadě rozlišujeme dvě základní pojetí nákladů – finanční a manažerské. Manažerské pojetí nákladů lze rozdělit dále na hodnotové a ekonomické pojetí.* (Popesko, 2009, s. 32)



Obrázek 1: Pojetí nákladů

Zdroj: Moderní metody řízení nákladů (Popesko, 2009, s. 32)

³ *The term *cos tis* frequently used word that reflects monetary measure of the resources sacrificed or forgone to achieve a specific objective, such as acquiring a good or service.*

Docent Popesko (2009, s. 32) definuje: „Finanční pojetí je založeno na vnímání nákladů jako úbytku ekonomického prospěchu, který se projevuje úbytkem aktiv nebo přírůstkem dluhů a který v hodnoceném období vede ke snížení vlastního kapitálu. V manažerském účetnictví se vychází z charakteristiky nákladů jako hodnotově vyjádřeného, účelného vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově souvisejících s ekonomickou činností. Ekonomické pojetí nákladů souvisí s konceptem oportunitních nákladů. Toto pojetí odpovídá hodnotě, kterou lze získat nejeфекtivnějším využitím těchto nákladů, nebo převyšují maximální ušlý efekt, který vznikl použitím omezených zdrojů na danou alternativu. A hodnotové pojetí nákladů slouží k poskytování informací pro běžné řízení a kontrolu průběhu uskutečňovaných procesů. Náklady v hodnotovém pojetí zahrnují jak náklady finanční, tak náklady, které jsou v manažerském účetnictví vykazovány v jiné výši než ve finančním účetnictví, nebo nejsou vykazovány vůbec (tzv. kalkulační náklady).“

Stejně pojetí rozdělení nákladů ve své publikaci zmiňuje i Libuše Šoljaková s odkazem na literaturu Bohumila Krále. Ten k pojetí nákladů dodává:

- Finanční pojetí nákladů zobrazuje pouze takové náklady, které jsou podloženy reálným výdejem peněz. Omezením finančního pojetí nákladů je oceňování vynaložených zdrojů ve skutečných (historických) pořizovacích cenách.
- Hodnotové pojetí nákladů vzniklo v návaznosti na rozvoj nákladového účetnictví. Úkolem hodnotového pojetí nákladů je zobrazovat průběh ekonomických zdrojů v podmínkách, které platí v současnosti nikoli v době jejich vzniku. To znamená, že v tomto pojetí nevystupují mezi náklady pouze ty, které mají ekvivalent ve výdeji peněz, ale i takové, jejichž zobrazení znázorňuje ekonomickou racionalitu dané aktivity. Jde například o kalkulační odpisy, kalkulační úroky a kalkulační nájemné.
- Ekonomické pojetí nákladů vnímá náklady jako *maximum hodnoty, které lze vyprodukovat prostřednictvím zvolené alternativy* budoucího vývoje. Toto pojetí nákladů nezobrazuje pouze úbytky ekonomických zdrojů, ale také oceněný prospěch, který podnik nerealizoval. (Král, 2002, s. 48-52)

Tabulka 2: Základní charakteristika finančního, hodnotového a ekonomického pojetí nákladů

<i>Pojetí nákladů</i>	<i>Finanční</i>	<i>Hodnotové</i>	<i>Ekonomické</i>
<i>Vztah k subsystému účetnictví</i>	<i>Finanční účetnictví</i>	<i>Nákladové účetnictví</i>	<i>Účetnictví pro rozhodování</i>
<i>Vztah k zobrazené realitě</i>	<i>Zobrazení transakce v parametrech, které platily, když se uskutečnila</i>	<i>Zobrazení transakce v parametrech, které by platily v současnosti</i>	<i>Zobrazení transakce formou srovnání s jinou v úvahu připadající alternativou</i>
<i>Vztah k vyjádření zisku</i>	<i>Zisk je měřen na principu tzv. nominálního zachování kapitálu. Podnik dosahuje zisku, pokud jeho vlastní finančně vyjádřený kapitál na konci období je vyšší než na začátku období.</i>	<i>Zisk je měřen na principu tzv. věcného zachování kapitálu. Podnik dosahuje zisku, až když se podaří reprodukovat vlastní kapitál měřený (a oceněný) výrobní kapacitou nebo kapacitou podnikatelské činnosti.</i>	<i>Zisk je měřen na principu tzv. věcného zachování kapitálu, přičemž jeho úroveň se dále snižuje o oportunitní náklady a zvyšuje o případné oportunitní výnosy.</i>

Zdroj: Manažerské účetnictví (Král, 2002, s. 52)

V cizích zemích se odlišnost pojetí nákladů vymezuje i pojmově – např. v angličtině se náklady v manažerském pojetí označují jako *costs* a náklady ve finančním pojetí jako *expenses*. (Král, 2002, s. 38)

2.2 Členění nákladů

Pro řízení nákladů a uplatnění manažerského účetnictví je třeba náklady rozdělit dle jejich charakteru do určitých skupin. Existuje několik hledisek, podle kterých můžeme náklady do skupin řadit.

2.2.1 Druhové členění nákladů

Tento způsob členění nákladů slouží pro řízení podnikatelského procesu, o jehož základních parametrech bylo již rozhodnuto. (Král, 2002, s. 58) Druhové členění nákladů je typické pro

finanční účetnictví, je tedy založena na finančním pojetí nákladů a je využíváno pro sestavení základních účetních výkazů. (Popesko, 2009, s. 35)

K základním nákladovým druhům řadíme:

- spotřebu materiálu,
- spotřebu externích prací a služeb,
- mzdové a ostatní osobní náklady,
- odpisy,
- finanční náklady. (Král, 2002, s. 59)

Nákladové druhy jsou charakteristické tím, že jde o prvotní náklady (jsou zachyceny ihned při vstupu do podniku), externí a jsou náklady jednoduchými (nelze je dále rozdělit na složky, z kterých by se skládaly). (Král, 2002, s. 59) Toto členění umožňuje identifikovat, který druh nákladů má ve společnosti nejvyšší a nejnižší podíl, jaký význam tento druh má a tak zobrazuje, na který nákladový druh je třeba se zaměřit s cílem optimalizace nákladů. (Popesko, 2009, s. 35) Pro další řízení, např. na úrovni vnitropodnikových útvarů je však jeho využití omezené. Problém druhového členění nákladů je ten, že nedokáže vyjádřit příčinu vynaložených nákladů. To je také důvod, proč je ve finančním účetnictví využíván, jelikož neumožňuje analyzovat faktory a výši podnikové efektivity. (Král, 2002, s. 59-60) Nelze určit ani k jakým činnostem, úkonům či výkonům se nákladový druh vztahuje. Skladba nákladových druhů organizace nám však může prozradit, jakou činnost provozuje. (Popesko, 2009, s. 35-36)

2.2.2 Účelové členění nákladů

Již výše bylo uvedena potřeba hodnotit náklady z hlediska účelu jejich vynaložení. To pak umožňuje hodnocení hospodárnosti společnosti. Podle vztahu nákladů k podnikovým výkonům můžeme náklady rozdělit na technologické a náklady na obsluhu a řízení. (Popesko, 2009, s. 37)

- Technologické náklady se bezprostředně váží na technologii procesu, tzn. jde například o materiál potřebný k výrobě.
- Náklady na obsluhu a řízení zajišťují podmínky daného procesu, díky těmto nákladům jsou zabezpečeny podpůrné a doprovodné činnosti. Jsou to například náklady na energie, mzda administrativních pracovníků. (Král, 2002, s. 62)

Pro konkrétní rozhodování je však potřeba náklady ještě dále rozdělit a upřesnit jejich vztah k výkonu. Toto členění rozděluje náklady jednicové a režijní.

- Jednicové náklady přímo souvisejí s prováděným výkonem, lze je přiřadit přímo k jednotce výkonu. S jednicovými náklady souvisí tvorba norem. Norma určuje úroveň nákladů jednice stanovením naturální spotřeby. Jednicové náklady jsou řízeny pomocí kalkulací.
- Režijní náklady nelze jednoduše jednotce přiřadit a nemění se úměrně s výkonem. U režijních nákladů nelze využívat norem pro stanovení nákladového úkolu, ale je používán normativ, který je stanoven na určité časové období. Režijní náklady jsou řízeny pomocí rozpočtu a rozdělení těchto nákladů dle odpovědnosti. (Král, 2002, s. 62; Popesko, 2009, s. 37)

2.2.3 Náklady podle odpovědnosti za jejich vznik

V prvních kapitolách jsme uvedli, že pro efektivní řízení hospodárnosti je třeba náklady rozlišovat také dle odpovědnosti za jejich vznik.

Nejprve je třeba přiřadit náklad útvaru podle místa vzniku. Odpovědnostní střediska jsou tedy útvary, která zodpovídají za vznik nákladu. (Král, 2002, s. 63)

2.2.4 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nákladů je zvláštním typem účelového členění nákladů. Do určité míry se tedy na něj vztahují úvahy týkající se stanovení nákladového úkolu pro kontrolu hospodárnosti jednicových a režijních nákladů. (Král, 2002, s. 65)

Kalkulační členění nákladů přiřazuje náklady k výkonu, u kterého chceme rozhodnout o jeho zahájení či ukončení, výrobě nebo nákupu nebo o preferenci. (Král, 2002, s. 65) Přesně vymezený výkon je kalkulační jednicí. (Synek, 2011, s. 82)

Náklady, které takto přiřazujeme nějakému výkonu lze rozdělit na přímé a nepřímé náklady. Přímé náklady jsou náklady, které lze jednoznačně přiřadit nákladovému objektu. Nepřímé náklady naopak nelze jednoznačně přiřazovat, je potřeba tyto náklady podle nějakého klíče rozpočítat k nákladovým objektům. Toto přiřazování je ovšem často komplikované. (Popesko, 2009, s. 38.39)

2.2.5 Členění nákladů podle vazby na objem výroby

Členění nákladů podle vztahu k objemu výroby je jedno z nejdůležitějších pro manažerské účetnictví, protože umožňuje pohled na náklady z hlediska jejich modelace do budoucnosti. Členění nákladů podle vztahu k objemu výkonu využíváme především pro rozhodovací úlohy na existující kapacitě (optimalizace prodávaného sortimentu), jejichž výstupem je analýza bodu zvratu. (Král, 2002, s. 72) Pomocí tohoto členění nákladů rozlišujeme náklady variabilní, fixní a smíšené.

Variabilní náklady jsou takové náklady, jejichž výše se mění s objemem výkonu. Mohou se měnit přímo úměrně s objemem výroby, pak je nazýváme proporcionální, nebo se mohou měnit pomaleji, resp. rychleji než objem výroby a pak je nazýváme podproporcionální, resp. nadproporcionální náklady. (Popesko, 2009, s. 39-40)

Fixní náklady nebývají měnícím se objemem výroby nijak ovlivněny. Fixní náklady se mění pouze v rámci delšího časového období nebo změnou relevantního rozpětí využití kapacity a to skokově. V rámci delšího časového období můžeme ovlivnit výši mezd, nebo odpisů apod. Jde zejména o náklady zabezpečující podmínky pro podnikatelskou činnost, nazývané někdy také kapacitními náklady a můžeme je rozdělit do dvou skupin. První skupina fixních nákladů, tzv. umrtvených fixních nákladů je často vynakládána před zahájením činnosti nebo nového investičního projektu a jejich výše nelze již po spuštění těchto aktivit ovlivnit. Druhá skupina fixních nákladů, tzv. vyhnutelných fixních nákladů je skupina nákladů, které lze při snížení využití kapacity ovlivnit. Charakteristické jsou svým časovým spojením s výdaji nutnými na jejich úhradu. (Král, 2002, 69-70)

Jednotkové fixní náklady, tedy fixní náklady připadající na jednotku výkonu však s růstem objemu výkonů klesají.

V praxi je však rozdělení nákladů na čistě variabilní a čistě fixní velmi obtížné. Náklady, které v sobě zahrnují složku jak variabilní, tak fixní nazýváme náklady smíšenými. (Popesko, 2009, s. 40-41)

Například Wileman (2010, s. 42), který rozlišuje 3 základní zdroje nákladů, které budou popsány v další podkapitole, k tomu dodává, že náklady na další zaměstnance přináší i další náklady, ne pouze osobní, ale i např. náklady na další kanceláře, další podpůrné zaměstnance – účetní apod. Tyto náklady se pak mění ve skocích a nazývá je *step-changes cost* a zdůrazňuje potřebu odlišovat je od variabilních i fixních nákladů.

2.2.6 Relevantní a irelevantní náklady

Pro efektivní proces rozhodování můžeme náklady rozlišovat i z pohledu, zda jsou dané náklady pro konkrétní rozhodovací úlohu relevantní či ne. Relevantní náklady jsou pak takové budoucí náklady, které mohou být ovlivněny rozhodnutím. Zatímco irelevantní náklady tímto rozhodnutím ovlivněny být nemohou. (Drury, 2005, s. 36)

Speciální formou relevantních nákladů jsou náklady rozdílové vyjadřující rozdíl nákladů před a po uvažovaném rozhodnutí. (Král, 2002, s.75)

2.2.7 Další členění nákladů

Vyhnutelné a nevyhnutelné náklady jsou dle C. Drury (2005, s. 36) někdy používány jako náhrada nákladů relevantních a irelevantních. Tedy pouze vyhnutelné náklady jsou předmětem rozhodovací úlohy.

Oportunitní náklady patří do skupiny nákladů ekonomického pojetí, někdy nazývaných náklady implicitními. Tyto náklady nejsou ve finančním účetnictví zachycovány, ale pro manažerská rozhodnutí jsou důležitá. Oportunitní náklady jsou označovány jako náklady ušlých příležitostí. Náklady ušlé příležitosti znamenají ve skutečnosti nerealizované výnosy z některé alternativy vývoje podniku, kterou se podnik rozhodl neuskutečnit. Oportunitní náklady kvantifikujeme pouze v případě posuzování dvou a více variant. (Král, 2002, s. 77-78; Popesko, 2009, s. 42)

Náklady vázané k rozhodnutí vymezuje Bohumil Král (2002, s. 79) jako náklady, které na základě současných rozhodnutí vzniknou v budoucnosti. Souvisí především s vývojem a konstrukčním, technologickým řešením produktů, kde významně ovlivňují budoucí náklady výroby těchto produktů.

A například Wileman (2010, s. 42-43) rozlišuje náklady dle tří základních zdrojů vzniku nákladů:

- Náklady tvořící příjmy, tedy náklady vznikající na výrobních úsecích, při realizaci služeb, náklady spojené se zákazníky
- Náklady vytvářené zaměstnanci (headcount)
- Jiné náklady, tedy náklady vycházející z vlastnictví zařízení, zázemí nebo podnikových procesů (např. náklady vynaložené na budování značky, zabezpečení bezpečnosti provozu, dodržování právních předpisů, zajištění zásob, výnosů, nebo finanční kontroly a další).

Dle Wilemana (2010, s. 42-43) je klíčovým ukazatelem pro sledování nákladů, jejich dělení dle odpovědnosti na střediska a úrovně. Toto členění umožňuje snižování jednotlivých nákladů v každé oblasti, umožňuje přesné modelování a řízení nákladů a finančních výsledků. Umožňuje také zjišťovat, jaký vliv bude mít změna rozpočtu.

3 ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

Jak již bylo popsáno v předchozích kapitolách, kde byly definovány různé účetní systémy, probíhá řízení nákladů jak na základě účetních informací, tak informací ekonomických, informací, které manažeři pro svá rozhodnutí potřebují a které nejsou v klasickém systému finančního účetnictví evidované.

Cílem podnikatelské činnosti je růst zisku, toho je ale obtížné dosáhnout pouze růstem cen. *Řízení nákladů je proto základní a velice účinnou metodou zvyšování hodnoty a konkurenceschopnosti podniku.* (Šiman a Petera, 2010, s. 75)

Miloslav Synek ve své publikaci *Podniková ekonomika* (2006, s. 35 – 42, 52) zdůrazňuje důležitost řízení nákladů a stanovuje základní nástroje řízení náklady, a to normy, limity, kalkulace a rozpočty.

Je nebezpečné a někdy i neetické snižovat náklady na nesprávném místě, např. při poskytování služeb jako je veřejná doprava může nesprávné snížení nákladů způsobit ještě větší ztráty, neboť důsledek katastrofy je nevyčísitelný. Ovlivnit náklady lze vždy po pečlivém zvážení vlivu na kvalitu produktu, zavedené vztahy se zákazníky, zaměstnanci apod. Historicky nebylo možné být levný a současně lepší. Vedení společnosti vždy musí zvolit strategii, kterou se podnik bude řídit. Toto dokládá například Michael Porter (1993, s. 31) svým rozdělením strategií na nákladovou strategii, strategii diferenciaci a strategii soustředění pozornosti na nízké náklady nebo diferenciaci. Historicky však i levní a nekvalitní výrobci začali nabízet produkty, které jsou po kvalitativní stránce konkurenční a stále si drží nízké náklady. Dnes je tedy cílem být levný a současně i konkurenční. (Wileman, 2010, s. 11)

Dle C. Drury (2005, s. 429-430) probíhá systém kontroly nákladů nepřetržitě na základě rutinních aktivit, oproti tomu je řízení nákladů aplikováno náhodně v případě, že se objeví příležitost k snížení nákladů.

Vždy je jednoduché zasáhnout náklady, jako jsou marketingové výdaje, týmy vyvíjející nové aktivity, renovace prodejních prostor a podobně, jelikož jde o náklady s nejasným budoucím výnosem. Stejně tak prvoplánové zeštíhlování personálního obsazení, které přinese snížení nákladů, není zcela vhodným řešením. Na nějakou dobu sice dokážeme náklady takto snížit, ale v budoucnu by toto řešení mohlo přinést požadavek na ještě větší výdaje případně ztráty, když nebude mít společnost vlastní síly na uspokojení poptávky nebo zabezpečení projektů.

Správné zeštíhlování a zefektivňování je však podstatnou úlohou nákladového managementu, i když ne zcela oblíbené. Úspěch podniku spočívá jak v nákladech, tak v růstu a v praxi se zdá, že růst nadchne každého, od manažerů po novináře, ale náklady jsou nudné a depresivní. Avšak nákladový management je pro podnik strategickou záležitostí. Řízení nákladů začíná u generálního ředitele, postupuje přes tým manažerů k nižším úrovním řízení, ke své práci potřebují dva klíčové spojence, kteří budou aktivní při kontrole nákladů, jsou jimi finanční a personální manažer. Pro jasné snižování nákladů je potřeba přesně stanovená odpovědnost a správný reporting. Nákladové cíle musí být jasně přiřazené jednotlivým vedoucím pracovníkům tak, že jsou tyto pracovníci schopni kontrolovat výsledek a vždy musí mít možnost sledovat výsledky stejným způsobem. *Když se generální ředitelé a manažeři ptají: „Je tady tajemství, jak snížit náklady?“ přemýšlejí o atraktivních metodách, jako jsou kalkulace dílčích aktivit, rozpočtování s nulovým základem, reengineering nebo kalkulace životních nákladů. Tyto metody mohou být užitečné, ale nejsou klíčem k úspěchu. Klíčem k úspěchu je protivně jednoduchá: vytrvalost.*⁴ Je třeba se také ujistit, že finanční manažer rozumí trhu (zákazníkům, konkurenci, cenotvorbě, operativním nákladům). Vždy je totiž možné zaměstnat nejlepší daňové poradce, pokladníka, auditory nebo účetní specialisty, kteří budou pracovat pod finančním manažerem. Velkou chybou totiž je finanční manažer, který pouze na všechno říká ne. Musí také vědět, kde a jak efektivně investovat. Vždy je třeba rozhodnout, jaké informace pro správné rozhodování jsou potřeba. Dle Wilemana (2010, s. 46-47) je třeba identifikovat náklady, které nejsou spjaté s konkrétními osobami, tyto náklady by měly být řízeny podle výnosů (náklady na prodané zboží nebo variabilní náklady). Poté je třeba identifikovat všechny ostatní náklady, které budou řízeny na základě počtu zaměstnanců (mzdy, benefitů). Zůstanou však další náklady, které nejsou řízeny ani příjmy, ani počtem zaměstnanců, jako jsou vybavení, externí služby, marketing, IT a dodavatelé. Zprávy o nákladech je třeba sladit co nejvíce s odpovědností vedoucích manažerů a možná bude třeba sledovat náklady na nižších úrovních, kterým budou rozděleny náklady správy, marketingové, náklady na nové projekty apod. Lze také rozdělit společné centrální náklady, jako jsou energie, daně a podobně. (Wileman, 2010, s. 12-13, 19, 21-22, 31, 46-48)

⁴ *These can be useful but they are not the key to success. The key to success is annoyingly simple: persistence.*

3.1.1 Řízení režijních nákladů

Řízení režijních nákladů je základem pro řízení hospodárnosti a to z toho důvodu, že v posledních letech se objevuje tendence rostoucího poměru režijních nákladů na celkových nákladech. U režijních nákladů je také obtížné stanovit nákladový úkol a stejně obtížné je hodnotit jejich přínos, jelikož režijní náklady jsou důsledkem několika různých činností a procesů, což znamená pouze zprostředkovaný vztah k finálnímu výkonu. (Král, 2002, s. 308)

Nákladová střediska využívají výkony i pomocných nákladových středisek, proto jsou zatíženy poměrnou částí režijních nákladů. Proto je třeba režijní náklady dle správných jednic rozpočítávat. (Wöhe, 2007, s. 859)

Základem řízení režijních nákladů je rozpočet režijních nákladů. Rozpočtem režijních nákladů je myšlen jejich odhad, předpoklad. Tento předpoklad je pak používán jako nákladový úkol. Vždy je třeba vymezit předpoklad režijních nákladů, tedy nákladový úkol na konkrétní období a útvar, tím je možné zabezpečit řízení režijních nákladů dle odpovědnosti. Je však třeba důsledně oddělit, kdo je odpovědný za vznik režijních nákladů a ovlivňuje výši režijních nákladů. Rozpočty režijních nákladů se sestavují buď v účelovém, nebo druhovém členění, ve složitějších strukturách podniků se využívá jejich kombinace. Takový rozpočet však při nejistém vývoji budoucnosti pro řízení nestačí, je třeba sestavovat rozpočty variantní dle variant budoucího vývoje. Variantní rozpočet však požaduje rozdělení režie dle závislosti na objemu výkonů na režii fixní, proporcionální a smíšenou. (Král, 2002, s. 308)

3.1.2 Řízení jednicových nákladů

Výše zmíněné metody manažerského účetnictví jako řízení pomocí odchylek a dalších úhrnných metod řízení hospodárnosti vyhodnocují vynaložené náklady až poté, co procesy s těmito náklady spojené skončí. Nelze tedy pak již výši vynaložených nákladů ovlivnit. K tomuto slouží rozdílové metody řízení nákladů. Tyto metody zejména slouží pro řízení jednicových nákladů, jež jsou jednoznačně spjaty s jednotkou výkonu. To umožňuje *stanovit normy spotřeby na konkrétní jednotku výkonu, vyjádřit jejich žádoucí hodnotovou úroveň (například ve formě předem stanovené pořizovací ceny jednicového materiálu nebo mzdové sazby jednicových dělníků), okamžitě zjišťovat rozdíly mezi skutečnou a předběžně kalkulovanou výší nákladů, identifikovat příčiny těchto rozdílů, a popř. je přiřazovat konkrétním osobám, které za jejich vznik odpovídají.* (Král, 2002, s. 324-325)

3.2 Kalkulace

Kalkulaci je možné definovat jako přiřazení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiní hodnotové veličiny k výrobku, službě, činnosti, operaci nebo jinak naturálně vyjádřené jednotce výkonu firmy, tj. kalkulační jednici či nákladovému objektu. (Popesko, 2009, s. 55) Kalkulace také slouží pro rozhodnutí o objemu a sortimentu výkonů a způsobu jejich provádění. (Šoljaková, 2009, s. 49)

Kalkulace je nejčastěji využívanými nástrojem hodnotového řízení. Vzhledem k tomu, jaký podíl nákladů společnosti tvoří náklady režijní, existuje i mnoho typů kalkulací, které se liší principy alokace nepřímých nákladů. (Popesko, 2009, s. 55) Kalkulace také rozdělujeme podle toho, zda jsou využívány v rámci strategického, taktického či operativního řízení. Pro strategické rozhodování slouží především kalkulace životního cyklu výrobku a kalkulace cílových nákladů (tzv. target costing).

Předmětem kalkulace může být dílčí i finální výkon nebo druhy výkonů. Předmět tak vymezuje kalkulační jednici a kalkulační množství. Kalkulační jednice je konkrétní výkon, pro který se stanovují náklady. Kalkulované množství je daný počet kalkulačních jednic, důležité je pro přidělení průměrného podílu fixních nákladů připadajících na kalkulační jednici. Pro přidělení režijních nákladů kalkulační jednici se využívají kalkulace dělením (prostá, stupňovitá a s poměrovými čísly) nebo kalkulace přirážková (sumační a diferencovaná). (Král, 2002, s. 172)

Metody kalkulace se neliší pouze metodou alokace režijních nákladů na jednotku výkonu, ale liší se také účelem využití kalkulace. Podle uplatnění kalkulace můžeme rozlišit kalkulace na předběžné, výsledné a operativní. Předběžné kalkulace vznikají v okamžiku, kdy nemáme informace o tom, kolik vstupů daný výkon spotřeboval, jde tedy o jakýsi odhad budoucích nákladů jednice. Předběžné kalkulace můžeme ještě rozlišit na propočtové a plánové, které jsou detailnější. Výsledné kalkulace jsou sestavovány po tom, co je realizace výkonu dokončena a slouží k zpětnému zhodnocení hospodárnosti. Operativní kalkulace je sestavována v průběhu výroby série výkonů. V podnicích však většinou není využíván jen jeden typ kalkulace, ale celý jejich systém. (Popesko, 2009, s. 55-57) Obecně lze kalkulační systém znázornit tak, jak je uvedeno na následujícím obrázku (Obr. 2)



Obrázek 2: Kalkulační systém

Zdroj: Moderní metody řízení nákladů (Popesko, 2009, s. 57)

Kalkulace lze ještě z dalšího pohledu rozdělit nejprve do dvou skupin, a to na kalkulace absorpční a neabsorpční. Kalkulace absorpční jinak také kalkulace plných nákladů alokují veškeré náklady podniku, kdežto kalkulace neabsorpční nebo kalkulace neúplných nákladů rozpočítávají pouze tu část podnikových nákladů, která je variabilní, fixní náklady nepřisuzuje jednici. Mezi kalkulace plných nákladů řadíme i přírážkovou (zakázkovou) kalkulaci. Náklady dle skutečných vztahů k příčině jejich vzniku přiřazuje kalkulace dle aktivit. Možností alokovat jen část režijních nákladů je kalkulace variabilních nákladů. (Popesko, 2009, s. 60)

3.2.1 Kalkulace cílových nákladů

Cílem kalkulací cílových nákladů je snížit náklady během fáze výzkumu, vývoje a přípravy výroby a zajistit tak co nejnižší budoucí výrobní náklady. Kalkulace cílových nákladů se orientuje na zákazníka s tím, že zabezpečuje cenu, od níž se odvíjí náklady. Kalkulace cílových nákladů se tedy odvíjí od ceny stanovené cenovou politikou podniku a od zisku daného požadovanou výnosností. Namísto cílového zisku/marže lze zvolit i cílový příspěvek na úhradu fixních nákladů. (Šoljaková, 2003, s. 78)

Tato kalkulace umožňuje snížení nákladů prostřednictvím stavebnicové analýzy, která přináší rozbor konkurenčního výrobku a umožňuje tak odhalení možností snížení nákladů. Výsledků lze využít také ve vlastním vývoji a konstrukci výrobku. Dále také hodnotová analýza umožňuje nalézt ve všech částech výrobku levnější řešení, využívá srovnání nákladů vlastní výroby a alternativy nákupu. (Šoljaková, 2003, s. 79)

Vždy je však potřeba na kalkulaci cílových nákladů nahlížet obezřetně, jelikož snížení nákladů za určitou hranici s sebou přináší i zhoršení kvality, zhoršení podmínek, či výkonnosti. (Šoljaková, 2003, s. 79)

3.2.2 Kalkulace životního cyklu

Kalkulace životního cyklu odhaduje a zahrnuje do kalkulace náklady celého životního cyklu produktu tak, aby podala informace o tom, zda zisk získaný během výrobní fáze, zahrnuje i náklady z před a po výrobní fáze. Tento typ kalkulace manažerům pomáhá odhalit nákladové důsledky vývoje a tvorby produktu a umožňuje identifikovat, jaké snížení nákladů bude nejefektivnější. Obecně až o 80% nákladů je rozhodnuto již ve fázi vývoje a plánu výroby a nelze je poději měnit. Proto, aby byly náklady rozvrženy co nejefektivněji již v této fázi, je využíváno kalkulace životního cyklu produktu. (Drury, 2005, s. 430)

3.2.3 Activity-based costing

Metoda kalkulace podle aktivit využívá principů příčinné souvislosti, které přenáší do kalkulčního systému podniku tak, aby dokázal zobrazit a nákladově vymezit procesy a činnosti společností prováděné a popisuje jejich vztah k výkonům. Výhodou je velká přesnost této kalkulace a mnoho informací, které podává. Avšak je tato metoda založena na komplikované struktuře a vyžaduje vysoký podíl vstupních informací. (Popesko, 2009, s. 61)

Postup kalkulace podle aktivit spočívá v tom, že nejprve je přiřazen nepřímý náklad jednotlivým aktivitám na základě vztahové veličiny (např. počtu odpracovaných hodin). Poté jsou určeny celkové náklady aktivity a dle vztahové veličiny i náklady na jednotku aktivity. Nakonec jsou stanoveny náklady na předmět alokace, tedy výkon. Výkon vyžaduje určitý objem aktivity a z předchozího kroku již známe náklad na jednotku aktivity, umíme tedy ocenit nákladovou hodnotu výkonu.

Kalkulace ABC se od tradičních kalkulací liší v tom, že tradiční kalkulace alokuje náklady útvarům a poté je dle jediné sumární rozvrhové základy přiřadí výkonu. Kalkulace ABC

přiřazuje náklady na základě rozsahu aktivit, ne dle objemu výkonu. Význam to má především pro režijní náklady, které se díky změnám v podnikatelském prostředí stávají variabilními, ale ne ve vztahu k objemu výkonu, ale právě ve vztahu k aktivitě. (Fibírová, 2010, s. 207-210)

3.3 Plány

Plánování je opět v různé literatuře různě vysvětlováno. V anglosaské oblasti je plánování chápáno jako činnost, jenž stanovuje cíle a způsob jejich dosažení. Plán je tedy formální výstup činnosti plánování. Vedle této definice uvádí Král (2002, s. 263) i tuto definici: „plánování jako proces konkretizace, resp. zajištění strategicky vymezených cílů, stanovených tzv. podnikovými politikami.“

V německé oblasti je plánování chápáno jako systém stanovení cílových veličin za podnik jako celek. (Král, 2002, s. 263)

Podle definice Colina Drury (2005, s. 8) plánování zahrnuje rozhodování mezi alternativami a jde především o primární rozhodovací aktivitu.

Plánování úzce souvisí s rozpočtováním. Plány a rozpočty znázorňují budoucí předpokládané stavy, sloužící k řízení podniku. Je však otázkou, zda a jak efektivní tvorba plánů a rozpočtů je v současné době turbulentního podnikatelského prostředí, kdy dochází ke změnám prakticky denně. V takovém prostředí lze jen obtížně odhadovat budoucí vývoj, následně lze tedy obtížně řídit dle sestaveného plánu v konfrontaci s dynamicky se měnícím prostředím. (Šoljaková, 2003, s. 128)

3.3.1 Plánovací proces

V první kroku je třeba stanovit cíle a úkoly jako předpoklad plánování. V každém podniku je třeba seznámit všechny zaměstnance s tím, co je základním úkolem a cílem podniku a každý zaměstnanec tomu musí dobře porozumět. Dosažení těchto cílů by mělo být určitým způsobem měřitelné a nejlépe by zaměstnanci měli být dosažením cílů motivováni. Tyto cíle lze rozlišit na základní úrovně a to na misi podniku, podnikové cíle a cíle obchodních jednotek. (Drury, 2005, s. 264)

Mise popisuje všeobecně účel existence podniku. Podnikové cíle by měly být konkrétnější a vyjadřovat požadovaný stav, jehož má být dosaženo. Většinou jsou vyjádřeny ve finanční veličině, jako například požadovaný zisk, požadovaná úroveň prodeje, požadovaný výnos

z vloženého kapitálu, požadovaná úroveň růstu nebo požadovaný tržní podíl. Tyto cíle jsou stanoveny managementem a měly by být dále upřesněny pro nižší úrovně řízení (jednotlivé útvary podniku). (Drury, 2005, s. 264)

Následně je třeba provést strategickou analýzu, které přinese bližší informace o stávající situaci společnosti v konkurenčním prostředí. V rámci analýzy vnitřního a vnějšího prostředí (prováděné například analýzou SWOT, BCG matice, analýzou Porterových pěti konkurenčních sil nebo analýzou PESTLE) získáme informace o aktuální pozici společnosti na trhu, o jejích silných stránkách, příležitostech nebo naopak nedostatcích a hrozbách. Ze získaných informací by měly být definovány strategické možnosti v rámci vybrané generické strategie, které budou především přijatelné a proveditelné. Výstupem těchto aktivit je dlouhodobý plán, který je třeba implementovat do řízení společnosti a výstupem implementace je rozpočet. (Drury, 2005, s. 265-268; Keřkovský a Vykypěl, 2006, s. 40-89)

3.4 Rozpočty

Rozpočty jsou výstupem rozpočtování, což je sestavení hodnotově vyjádřených cílů, které byly stanoveny plánováním. (Kráal, 2002, s. 263) Jinak Fibírová (2010, s. 98) definuje úkol rozpočtů jako kvantifikaci v peněžním vyjádření vývoje hodnotových veličin pro stanovené období, stanovený objem a strukturu činnosti, pro podnik jako celek, ale také pro nižší úrovně řízení při předpokládaném vývoji základních parametrů podnikatelského procesu.

Rozpočty plní několik úloh, tou základní je funkce plánovací, jelikož hodnotově definuje stanovený plán. Dalšími funkcemi rozpočtu jsou kontrola, motivace, koordinace a hodnocení výkonnosti. Srovnání skutečnosti s rozpočtem umožňuje kontrolu. Na toto srovnání a dodržování plánu lze navázat hodnocení zaměstnanců, slouží tedy jako motivační prvek a současně měřidlo výkonnosti. Koordinuje činnost středisek na základě rozpočtů zpracovaných pro nižší úrovně řízení s ohledem na jejich odpovědnostní a ekonomické zařazení v podniku. (Fibírová, 2010, s. 98-99)

Jak již bylo popsáno v předchozím odstavci, role rozpočtů v podnicích je různá. Někteří je mají za nepostradatelné, jiní za naprosto nevyužitelné.

Do podnikového systému rozpočtů řadíme rozpočtovou výsledovku, rozpočtovou rozvahu a rozpočet peněžních toků. *Syntéza těchto tří podnikových rozpočtů se někdy označuje jako hlavní rozpočet, protože vyjadřuje základní cíle podniku pro takticky vymezené, obvykle*

roční období. Za základní rozpočtové kritérium je považován hospodářský výsledek. Rozpočet hospodářské výsledku vychází z rozpočtu výnosů, který sestavujeme na základě rozpočtu prodeje, následují rozpočet jednicových nákladů vycházející s rozpočtu výroby, rozpočet přímých výrobních nákladů a rozpočet režijních nákladů s odděleným rozpočtem pro fixní a variabilní složku. Nejprve sestavujeme dílčí rozpočty nákladů a výnosů, následně samotnou výsledovku. Rozpočtová rozvaha je pro krátké období sestavována ve zjednodušené podobě, tedy zobrazuje pouze změnu stavu jednotlivých skupin aktiv nebo pasiv. Rozpočet oběžných aktiv a krátkodobých závazků je sestavován na základě rozpočtu peněžní toků a zjišťuje tak potřebu pracovního kapitálu. Rozpočet peněžních toků je využíván pro řízení solventnosti a likvidity. Pro řízení solventnosti a likvidity je potřeba znát rozpočet stálé potřeby financování, ten určuje výši pracovního kapitálu a rozpočet peněžních toků z hlavní výdělečné činnosti firmy. Tento rozpočet vychází z délky podnikatelského cyklu, počtu dní obrátky zásob, délky průměrného obchodního úvěru poskytovaného odběratelům a délku podnikatelského úvěru, který poskytují společnosti její věřitelé. Rozpočet peněžních toků z hlavní výdělečné činnosti využívá přímou metodu a vychází z rozpočtu tržeb, výdajů spojených s nákupem materiálu, mzdových a ostatních osobních nákladů a z rozpočtu ostatních režijních nákladů. Rozpočet peněžních toků je vhodné rozdělit na tři dílčí rozpočty hlavní výdělečné činnosti, investiční aktivity a financování. Tyto rozpočty je také vhodné sestavovat jako klouzavé, což znamená, že je stanoven základní rozpočet na určité období, ale po uplynutí části tohoto období se rozpočet na další období doplňuje. (Král, 2002, s. 268-274)

Mezi moderní metody rozpočtů režijních nákladů řadíme rozpočet dílčích aktivit (activity-based budgeting) a rozpočtování s nulovým základem.

3.4.1 Rozpočet dílčích aktivit

Rozpočet dílčích aktivit (anglicky *Activity-Based Budgeting*) vychází z výše popsané metody kalkulace Activity-Based Costing a využívá opačného postupu. Vychází z nákladového objektu, výstup jejich rozpočtu pak určuje potřebné aktivity, které jsou použity pro rozpočet zdrojů, které jsou potřebné pro rozpočtové období. Postup tvorby rozpočtu dílčích nákladů zahrnuje dle C. Drury (2005, s. 285-287) následující etapy:

- Předpoklad objemu výroby a prodeje dle jednotlivých produktů a zákazníků
- Předpoklad poptávky po podnikových aktivitách
- Určení zdrojů, které jsou vyžadovány pro realizaci podnikových aktivit

- Předpoklad množství, které musí být nabízeno k uspokojení poptávky pro každý zdroj
- Opatření, která upraví kapacity zdrojů tak, aby zabezpečily potřebnou nabídku.

Rozpočet založený na aktivitách je srozumitelnější než klasický rozpočet, přináší informace o předpokladu skutečně prováděných výkonů, nestanovuje pouze limity nákladů, výnosů. Na rozdíl od výše zmíněných etap metody rozpočtu dle aktivit uvádí docent Popesko (2009, s. 206-207) tento postup:

- Analýza strategie (kontrola nastavení strategie a nastavení měřitelných veličin pro její kvantifikaci)
- Analýza hodnotového řetězce (Umožňuje definovat aktivity a procesy, které odpovídají stanovené strategii a tak optimalizovat prováděné aktivity.)
- Předpověď pracovního zatížení (Toto umožňuje pouze kalkulace dílčích aktivit. Stanovuje předpokládaný poptávaný počet výkonů požadovaný zákazníky a z něj odvozuje plán pracovního zatížení.)
- Plánovací směrnice (Vedení společnosti udává jaký postoj v rámci tvorby rozpočtů má společnost k inflaci, dividendové politice a dalším faktorům.)
- Analýza procesů a aktivit (Definuje, které aktivity a procesy jsou nezbytné a které je třeba omezit.)
- Analýza investic do aktivit (determinuje nákladovou strukturu aktivit.)
- Analýza úrovně aktivity (klasifikace umožňuje stanovit spotřebu zdrojů)
- Míry výkonu aktivity (jsou stanoveny pro všechny jednotkové náklady a jsou základem rozpočtu)
- Kalkulace nákladů procesů a produktů (stanovujeme předpokládanou spotřebu jednotek aktivit)
- Sestavení rozpočtu a stanovení rozpočtového zisku (umožňuje orientaci na eliminaci plýtvání nebo dosažení cílového zisku, ale také identifikaci vhodného využití kapacit nebo zvýšení rentability).

3.4.2 Rozpočet s nulovým základem

V zahraniční literatuře nazýván jako *Zero-Based Budgeting*. Tento způsob rozpočtování je znám z využití vládou Spojených států amerických, kdy jej sem přinesl prezident J. Carter. Vznikl však v průmyslovém podniku Texas Instrumentals. (Žůrková, 2007, s. 77)

Základem této metody rozpočtu je, že všechny náklady jsou stanovovány na nové období zvláště bez vlivu předchozího období. Rozpočet vzniká na základě budoucích aktivit. Výhodou je podrobný popis jednotlivých aktivit a ověření jejich nutnosti, náklady jsou alokovány přesně na danou aktivitu a vzniká na základě skutečné budoucí potřeby podniku. (Žůrková, 2007, s. 77)

Zejména pro sestavování rozpočtu režijních nákladů, které nelze odvodit od plánovaného vývoje výkonů, platí, že je tvořen na základě minulých zkušeností spolu s odhadem vývoje budoucnosti. Při překročení takto stanoveného rozpočtu je často používán například argument, že předpoklad nárůstu byl ve skutečnosti vyšší a nevzniká takto tlak na práci s náklady a jejich snižování, neexistuje možnost ověřit, zda je nárůst oprávněný či ne, vše se začne vnímat jako neměnná situace. Nedochozí tedy k analýze účelnosti a efektivnosti vynaložených režijních nákladů. Řešením dle docenta Popeska (2009, s. 217-222) tedy může být využití rozpočtu s nulovým základem. Pro rozpočet s nulovým základem je charakteristické sestavování rozpočtu od nuly s vyhnutím se kopírování minulých rozpočtů. *Rozpočet s nulovým základem je tak založen hlavně na pravidelném přezkoumávání smysluplnosti doposud prováděných aktivit.* Cílem této metody rozpočtování je samotná optimalizace nákladů, kterou můžeme rozdělit na dvě možnosti snížení - znovuocení nákladů vyvolaných aktivitou s cílem jejich snížení nebo nové přerozdělení nákladů mezi nákladové struktury. Metoda rozpočtování s nulovým základem je mnohem časově a nákladově náročnější a její aplikaci lze rozdělit do šesti etap:

- Vymezení objektu aplikace
- Funkční analýza (analýza jednotlivých aktivit v rámci zkoumaného objektu – útvaru, jejich kvantifikace a určení nákladové náročnosti)
- Brainstorming (diskuzí zhodnocení nutnosti vynakládaných nákladů či jejich výše)
- Tvorba výkonových balíčků a stanovení výkonové úrovně (seskupení souvisejících nákladů do balíčků a poté do úrovně umožňující odhad budoucí zátěže jednotlivých útvarů)
- Seřazení priorit (výkonové balíčky jsou seřazeny dle jejich významu)
- Rozpočtový řez (stanovuje efektivní vynaložení nákladů a odděluje neefektivní činnosti).

4 ZÁVĚREČNÉ ZHODNOCENÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

První část diplomové práce byla teoretickým úvodem pro přípravu projektu řízení nákladů dané společnosti. V tomto teoretické úvodu byl nadefinován rozdíl mezi účetními systémy, který je v zásadě dán rozdílnými uživateli těchto účetních systému. Finanční účetnictví primárně slouží externím uživatelům. Naopak manažerské účetnictví je využíváno interními uživateli, jako jsou manažeři a zaměstnanci.

Dalším důležitým pojmem pro nás byla samotná definice nákladů a především jejich rozdělení a chápání. Náklady různě vysvětluje finanční účetnictví, pro které je náklad založen na vnímání nákladů jako úbytku ekonomického prospěchu, který se projeví úbytkem aktiv nebo přírůstkem pasiv a který v hodnotovém vyjádření způsobí snížení vlastního kapitálu. (Popesko, 2009, s. 32) A jinak je vysvětluje manažerské účetnictví, které ještě rozlišuje dva pohledy na náklady, a to pohled ekonomický a pohled hodnotový. Ekonomický pohled definuje náklady, které nejsou zachyceny ve finančním účetnictví. Mezi ně patří náklady oportunitní, které zachycují náklad využití vlastních zdrojů pro vlastní podnikání srovnané s nejlepší alternativou jejich využití. Hodnotové pojetí nákladů využívá nákladové účetnictví a zavádí kalkulační náklady, jako jsou kalkulační nájemné, kalkulační úroky a kalkulační odpisy.

V další kapitole bylo nastíněno možné členění nákladů. Mezi základní patří členění druhové, účelové a kalkulační, ale bylo definováno i členění nákladů dle odpovědnosti jejich vzniku, náklady relevantní a irelevantní nebo náklady, nebo členění nákladů podle vztahu k objemu výroby. Základem kalkulací je přiřazení nákladů výkonu.

V kapitole věnované řízení nákladů byly uvedeny dva přístupy k řízení nákladů. Dle Šimana a Petery (2010, s. 75) slouží řízení nákladů k zvyšování hodnoty podniku. A dle M. Synka (2006, s. 52) je samotné řízení nákladů cílem ekonomů a manažerů za účelem snižování nákladové náročnosti jednotlivých výkonů. Podle M. Synka řízení zabezpečují normy limity, kalkulace a rozpočty. A toto pojetí řízení nákladů využívá tato diplomová práce, proto jsou dále v teoretické části definovány právě kalkulace a rozpočty. Nejprve jsme si kalkulace nákladů rozdělili na předběžné a výsledné. Předběžné kalkulace dělíme na propočtovou, plánovou a operativní a propočtovou kalkulaci ještě dále dělíme na kalkulaci reálných a cílových nákladů. Kalkulace se také liší podle způsobu alokace nákladů výkonu. Můžeme tedy využívat buď kalkulace variabilních nákladů, nebo kalkulace úplných nákladů. Každý podnik má jiný charakter a jiné požadavky na svůj kalkulační systém. Kalkulace, které budou

pro řízení nákladů využívat, by měl sestavovat podle toho jaký typ výroby je v podniku zavedený, podle toho jaké informace má k dispozici nebo podle toho jak přesně a detailně potřebuje přiřadit režijní náklady konkrétním výkonům.

Mezi detailněji popsané kalkulace patří moderní přístupy používané dnešním podnikovým prostředím, které je typické svým rychlým vývojem a častými změnami. Mezi tyto kalkulace řadíme kalkulace na základě dílčích aktivit, kalkulace cílových nákladů nebo kalkulace životního cyklu.

Poslední dvě kapitoly teoretické části patří plánování a rozpočtování. Plánování slouží k definici podnikové strategie, vyjadřuje cíle v obecném naturálním vyjádření. Rozpočty pak takto definované cíle vyjadřují v konkrétních hodnotách. Proto mezi základní zdroje rozpočtu patří rozpočtovou výsledovku, rozpočtovou rozvahu a rozpočet peněžních toků.

Rozpočty umožňují řízení, kontrolu, koordinaci, ale také motivaci a hodnocení výkonnosti. Detailněji jsme se věnovali metodám rozpočtování s nulovým základem a rozpočtování dílčích aktivit (Activity-Based Budgeting).

II. PRAKTICKÁ ČÁST

5 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI XY S.R.O.

Základem analýzy je důkladně představit analyzovanou společnost a seznámit s její historií, aktivitami, fungováním, organizací a dalšími pro pochopení situace a souvislosti společnosti důležitými informacemi. Toto se pokusím v následujících podkapitolách.

5.1 Základní údaje společnosti

Právní forma: společnost s ručením omezeným

Základní kapitál: 1 400 000,- Kč

Vlastnická struktura: 2 společníci s 50% podílem.

5.2 Historie společnosti

Historie společnosti XY s.r.o. sahá až do poloviny minulého století, kdy v roce 1952 byl založen národní podnik YX Gottwaldov. Byl zřízen za účelem oprav dopravních prostředků dopravních motorů a repasí motorů, dle řízeného hospodářství byly každých pět let nařízeny generální opravy, které zde byly taky prováděny. Měsíčně pak halou prošlo až 40 autobusů a více jak 200 motorů.

V roce 1963 došlo k přiřazení k národnímu podniku YX Brno jako odštěpného závodu.

Současně se vznikem samostatné České republiky byla společnost privatizována a vznikla tak společnost YX s.r.o. Zlín. Postupně začali technologové vyvíjet vlastní speciální autobusy, mezi něž například patřily hotelbusy (s 18 sedadly a 18 lehátky). Konstrukteři vyvíjeli nový typ autobusu na podvozku Karosa a později byla zahájen vývoj i výroba autobusů na podvozku MAN, jehož karoserii navrhoval světoznámý designer Václav Král, a který získal několik ocenění včetně zlaté medaile na autosalonu v Brně. Výroba však díky použití nových technologií a materiálů, které v té době byly v autobusové výrobě jedinečné a nadčasové, nebyly ale cenově konkurenční (využití leteckých materiálů) postupně upadala.

V roce 1996 se společnost stala oficiálním dealerem autobusů značky Karosa a na základě doporučení ze strany Karosy bylo od vlastního vývoje konkurenčních autobusů upuštěno.

V roce 1994 získala společnost firmu, jež používá doposud, XY s.r.o.

S vývojem společnosti v 90. letech až do roku 2009 byla spojena skupina asi devíti vlastníků, v roce 2009 se však rozhodli společnost prodat. Novými majiteli se stali bratři, kteří jsou současně i jednateli společnosti a společně se svým otcem společnost nyní řídí.

Společnost v roce 2010 spolupracovala s italskou společností BredaMenarinibus S.p.A. při výrobě nových autobusů na elektrický pohon.

V roce 2012 se společnost rozhodla specializovat na dodávky náhradních dílů pro truck. Za tímto účelem byla založena dceřiná společnost, která se nyní ale částečně zpět integruje do mateřské společnosti.

Ve stejném roce vznikla i druhá dceřiná společnost soustředící se na alternativní pohony v dopravě, zejména CNG. Společnost provozuje jednu veřejnou samoobslužnou plnicí stanici CNG a v březnu 2014 otevírá druhou takovou stanici a připravuje další projekty plnicích stanic ať už veřejné nebo pro soukromé subjekty.

5.3 Podnikatelské aktivity společnosti

Společnost XY s.r.o. provozuje několik vzájemně se doplňujících i zdánlivě odlišných podnikatelských činností. Jak z historie společnosti vyplývá, stěžejní aktivitou jsou opravy a servis autobusů a trolejbusů. Tyto strategicky doplňuje prodej náhradních dílů a nových autobusů. V oblasti motorových vozidel společnost provozuje ještě autosalon italské značky osobních a užitkových vozů včetně jejich servisu. Doplnkovou činností je provoz prodejny se zaměřením vodo-topo a železářství, domácí potřeby.

Společnost také v minulosti úspěšně prodávala své služby na zahraničních trzích jako je Rakousko, Německo, Belgie, Slovensko a další.

5.3.1 Opravy a servis autobusů, trolejbusů

Společnost nabízí opravy v jakémkoliv rozsahu, od pravidelné údržby až po generální opravy nebo havárie. Při realizaci generálních oprav využívá unikátní metody – rozebrání autobusu nebo trolejbusu do holého rámu a poté stavbu autobusu/trolejbusu z renovovaných či nových dílů. Společnost také nabízí možnosti přestaveb autobusů, např. v minulosti realizovala pojízdné prodejny, hotelbusy, bibliobusy, volební autobusy a další.

5.3.2 Prodej náhradních dílů

Tato činnosti strategicky doplňuje opravy a servis busů, jelikož zásobuje náhradními díly svoji vlastní činností, disponuje vysokými skladovými kapacitami a širokým sortimentem náhradních dílů. V loňském roce byla dokončena stavba nové moderní skladovací haly pro centrální sklad ve Zlíně. Dodávky náhradních dílů jsou zabezpečovány prostřednictvím

vlastních prodejen, ale i v rámci konsignačních skladů. Společnost v oblasti dodávky náhradních dílů nabízí komplexní zabezpečení služeb, mezi které patří převzetí skladu i se zaměstnanci.

Prodejny náhradních dílů jsou rozmístěny po celé České republice – Zlín, Praha, Brno, Hradec Králové, Chomutov, Český Krumlov, Břeclav a Plzeň kromě těchto prodejen jsou zřízeny i konsignační sklady, celkem je jich 47 po celé České republice.

Společnost je autorizovaným dealerem společnosti Iveco Czech Republic s.r.o., dodává však i díly jiných výrobců.

5.3.3 Prodej autobusů

Společnost je dealerem značky autobusů Iveco Bus a distributorem midibusů slovenského výrobce Rošero. Je schopna nabízet autobusy nové, ale i ojeté.

Společnost dodává autobusy řadě dopravních podniků a ČSAD, kteří provozují městskou nebo linkovou veřejnou dopravu nebo zájezdovým společnostem, školám a dalším subjektům.

5.4 Organizační struktura společnosti

V čele společnosti stojí její majitelé, kteří jsou současně jednateli. Majitelům společnosti jsou přímo podřízeni obchodní ředitel, ředitel výroby a OTK.

Ředitel výroby řídí vedoucího výroby, úsek technologie a samotnou výrobu. Útvar výroby ve společnosti XY s.r.o. není však výrobou v pravém slova smyslu. Společnost není výrobním podnikem, pouze poskytuje služby servisního charakteru.

OTK je samostatným úsekem a jeho zodpovědností je kontrola kvality výstupu výroby.

Obchodní ředitel pak řídí všechny ostatní úseky společnosti. Ať už přímo či nepřímo pod něj spadá ekonomika a vedení účetnictví společnosti, správa a údržba budov, nákup a logistika, prodej náhradních dílů, autosalon, maloobchod, prodej autobusů, marketing, ale také personálka, sekretariát a zahraniční projekty a nakonec i dceřiné společnosti.

Grafické zpracování organizační struktury společnosti je přílohou PI.

6 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ VE SPOLEČNOSTI XY S.R.O.

V analytické části diplomové práce bude popsán způsob členění nákladů ve společnosti XY s.r.o., postup tvorby plánů a rozpočtů.

Nyní se budu věnovat způsobu zachycení nákladů ve společnosti XY s.r.o. Prvotní náklady, které do společnosti vstupují z jejího okolí, jsou do účetního systému zaznamenávány na základě přijatých faktur a pokladních dokladů. Příchozí doklady schvaluje odpovědný zaměstnanec a předává do účtárny. Ta účetní doklady eviduje a účtuje na příslušné účty a přidělí je jednotlivým střediskům. Následně dochází ke schválení dokladu finančním ředitelem a majitelem společnosti, kteří doklad opatří parafou. Interní náklady vznikající ve společnosti XY s.r.o. jako jsou mzdy zaměstnanců a další osobní náklady jsou zachyceny přímo na příslušných účtech na základě podkladů vedoucích pracovníků a personalistky.

Mezi jednotlivými středisky společnosti dochází ke vzájemné spolupráci, vznikají tak vnitropodnikové náklady, které jsou zachycovány na vnitropodnikových účtech řady 8 a 9. Do výkazu zisku a ztrát, který je předmětem hodnocení managementu však tyto výnosy a náklady nevstupují.

Některé náklady vztahující se k více účetním obdobím (například pojištění placené na tři měsíce dopředu) jsou rozúčtovány do příslušných období, některé nikoliv.

6.1 Členění nákladů

Náklady ve společnosti XY s.r.o. jsou zaznamenávány dle analytického členění účetní výsledovky. Vyhodnocovány jsou pak pohledu druhového zobrazení ve výkazu zisků a ztrát.

6.1.1 Druhové členění nákladů

Mezi nákladové druhy dle finančního účetnictví patří náklady účtové skupiny č. 5. Ve společnosti XY s.r.o. jsou zaznamenávány následující druhy nákladů (Tab. 3) dle účetní evidence společnosti.

Tabulka 3: Nákladové druhy a jejich struktura ve společnosti XY s.r.o.

Skupiny nákladů	Nákladové druhy
Náklady vynaložené na prodané zboží	Prodané zboží (účetované dle jednotlivých skladů)
Spotřeba materiálu a energie	Spotřeba jednicového materiálu, Spotřeba jednicového materiálu ze skladu zboží, Spotřeba materiálu na záruční opravy, Spotřeba materiálu na záruční opravy ze skladu zboží, Spotřeba materiálu na opravy Autosalon zavedení NV, Spotřeba materiálu na opravu vlastního majetku, Spotřeba materiálu na opravu vlastního majetku ze skladu zboží, Spotřeba DDM sledovaného, Spotřeba ochranných pomůcek, Spotřeba ostatního režijního materiálu, Spotřeba ostatního režijního materiálu ze skladu zboží, Spotřeba kancelářských potřeb, Spotřeba PHM, Spotřeba elektrické energie, Spotřeba páry, Spotřeba vody, Spotřeba zemního plynu
Služby	Opravy a udržování vlastního majetku, Cestovné, Náklady na reprezentaci, Ostatní služby na výrobní zakázky, Servisní služby ZT, Výkony spojů, Ostatní služby na výrobní zakázky Toyota, Externí náklady na záruční opravy, Náklady na pořízení softwaru, Nájemné, Ostatní služby, Náklady na úklid, Náklady na ostrahu, Náklady na stočné, Náklady na údržbu software, Náklady na provoz internetu, Náklady na právní služby, Náklady na obědy hrazené zaměstnanci, Školení zaměstnanců, Náklady na likvidaci odpadů, Náklady na zprostředkování prodeje, Náklady na reklamní služby
Mzdové náklady	Jednicové mzdy, Mzdy na záruční opravy, Mzdy ostatní, Mzdy ostatní – příspěvek na penzijní připojištění, Odměny za produktivní činnost žáků, OON Dohody, ZN, Příjmy společníků ze závislé činnosti
Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	Zákonné sociální pojištění
Sociální náklady	Náhrady nemoc z nákladů firmy
Daně a poplatky	Ostatní daně a poplatky
Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku	Odpisy dlouhodobého hmotného majetku
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku
Ostatní provozní náklady	Dary, Ostatní náklady nedaňové, Ostatní provozní náklady, Provozní pojištění

Skupiny nákladů	Nákladové druhy
Nákladové úroky	Úroky placené bankám a obchodním partnerům, Úroky placené bankám z dlouhodobého úvěru
Ostatní finanční náklady	Kursově ztráty, Ostatní finanční náklady, Ostatní finanční náklady – platební karty

Zdroj: vlastní zpracování

Z přehledu vyplývá, že společnost využívá dvanáct skupin nákladových druhů, do kterých se začleňují další podskupiny nákladů a konkrétní náklady. Informace vychází z firemního informačního systému.

V následující tabulce (Tab. 4) je uveden rozbor jednotlivých skupin nákladů v posledních 5 letech a zobrazuje jejich procentuální meziroční změnu. Zobrazeny jsou údaje za roky 2009 – 2012 a předběžné výsledky roku 2013. Na základě těchto údajů bude provedena horizontální analýza nákladů.

Tabulka 4: Vývoj nákladových druhů v letech 2009 – 2013 (v tis. Kč)

			změna		změna		změna		změna	
	2009	2010	09/10	2011	10/11	2012	11/12	2013	12/13	
Náklady vynaložené na prodané zboží	286 287	299 152	4%	186 083	-38%	226 462	22%	283 528	25%	
Spotřeba materiálu a energie	52 831	68 177	29%	58 669	-14%	55 619	-5%	64 882	17%	
Služby	31 648	57 323	81%	50 154	-13%	53 806	7%	55 414	3%	
Mzdové náklady	41 960	42 413	1%	43 029	1%	42 020	-2%	42 297	1%	
Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojišť	13 688	14 243	4%	14 028	-2%	13 650	-3%	13 698	0%	
Sociální náklady	94	77	-19%	234	205%	170	-28%	194	14%	
Daně a poplatky	613	617	1%	649	5%	687	6%	655	-5%	
Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	7 423	7 227	-3%	7 518	4%	8 964	19%	8 715	-3%	
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	5 898	10 433	77%	19 067	83%	12 230	-36%	4 055	-67%	
Ostatní provozní náklady	1 604	2 371	48%	13 757	480%	2 746	-80%	1 593	-42%	
Nákladové úroky	912	1 177	29%	1 263	7%	1 036	-18%	976	-6%	
Ostatní finanční náklady	1 973	4 536	130%	12 143	168%	2 685	-78%	634	-76%	
CELKEM	444 931	507 748	14%	406 595	-20%	420 074	3%	476 641	13%	

Zdroj: vlastní zpracování

V předchozím přehledu nákladů je zobrazen jejich vývoj v letech 2009 až 2013. Obecně lze pozorovat nárůst všech nákladů mezi lety 2009 a 2010 a mezi lety 2011 a 2012 naopak sledujeme pokles většiny nákladů, tento pokles je možné vysvětlit postupující krizí. Na zakázky výroby má také vliv legislativa státu a Evropské unie, která nařizuje maximální průměrné stáří vozového parku dopravců, což ukončuje éru prováděných generálních oprav a podobných velkých oprav u starších vozů. Ty jsou nyní rovnou na základě dotací nahrazovány novými vozy.

U vývoje nákladů vynaložených na prodané zboží lze zpozorovat, že v roce 2010 byly tyto náklady na svém vrcholu, poté došlo k poklesu o 38% a postupnému nárůstu během let 2012

a 2013 až na skoro stejnou úroveň. Tento pokles značí propad v prodeji zboží a byl způsoben propadem v poptávce. Vzhledem k vývoji tržeb a obchodní marže v tomto období, které je zobrazeno ve výkazu zisku a ztrát v příloze PII, lze však říci, že se současně s celkovým poklesem nákladů podařilo snížit náklad na jednotku prodaného zboží a tak zvýšit efektivnost vynakládaných nákladů vynaložených na prodané zboží. To se dařilo i v následujících letech 2012 a 2013.

Spotřeba materiálu a energie nejprve mezi lety 2009 a 2010 vzrostla o 30%, ale v letech 2011 a 2012 začala klesat o 14% a poté ještě o 5%. V roce 2013 ale opět vzrostla o 17%. Tento nárůst byl způsobem již zastaralým zařízením, které potřebovalo projít revizí, která byla provedena a dále je očekáván opět pokles těchto nákladů. Nárůst byl také způsoben dlouhou zimou, která způsobila vyšší nároky na vytápění.

Služby se v prvním roce výrazně zvýšily o 81%, tento nárůst byl následkem zvýšeného podílu externích prací na výrobních zakázkách.

Mzdové náklady společnosti jsou během let vyrovnané s meziročním nárůstem o 1%. Pouze v roce 2012 došlo k poklesu o 2%. Tento pokles byl způsoben snížením jednicové mzdy výrobních zaměstnanců.

Vývoj nákladové položky daně a poplatky je víceméně konstantní, mezi lety 2009 až 2012 postupně došlo k nárůstu o 6%, v posledním roce se však opět o 5% daně a poplatky snížily.

Odpisy se nejvíce změnily v roce 2012, kdy došlo k nárůstu o 19%, tj. 1 446 tis. Kč. Tento nárůst byl způsoben zahájením prodeje nové značky automobilů v rámci autosalonu, proto musely být předepsané vozy zaregistrovány na společnost XY s.r.o. a navýšily tak položku odpisů.

V letech 2010 a 2011 došlo k výraznému nárůstu nákladů, které tvoří zůstatkovou hodnotu prodaného dlouhodobého majetku. Tato situace vznikla na základě prodeje autobusů, které před se před tím dostaly do majetku společnosti.

V roce 2011 došlo také k velmi výraznému nárůstu ostatních provozních nákladů. Tento nárůst byl způsoben postoupením pohledávky za dva trolejbusy v hodnotě 9 200 tis. Kč. Oproti tomuto postoupení byl účtován výnos ve výši 9 160 tis. Kč. V roce 2012 se tyto náklady vrátily na původní hodnotu roku 2010. V ostatních letech se výše těchto nákladů jinak výrazně neliší.

V roce 2011 s tím souvisí i pozorované podobné navýšení ostatních finančních nákladů. Faktura postoupené pohledávky byla vystavena v cizí měně a jde tedy o náklad kurzové ztráty ve výši 10 900 tis. Kč. V účetnictví je k této ztrátě evidován i kurzový výnos ve výši 11 500 tis. Kč. Poté se ostatní finanční náklady snižují pod úroveň původní výše nákladů z roku 2009.

Rozpor nákladů je doplněn následující tabulkou (Tab. 5), kde je zobrazen poměr jednotlivých druhů nákladů na celkových nákladech společnosti v roce 2013.

Tabulka 5: Vertikální analýza nákladových druhů (v tisících Kč)

	2013	% podíl
Náklady vynaložené na prodané zboží	283 528	59,5%
Spotřeba materiálu a energie	64 882	13,6%
Služby	55 414	11,6%
Mzdové náklady	42 297	8,9%
Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojišť	13 698	2,9%
Sociální náklady	194	0,0%
Daně a poplatky	655	0,1%
Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	8 715	1,8%
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	4 055	0,9%
Ostatní provozní náklady	1 593	0,3%
Nákladové úroky	976	0,2%
Ostatní finanční náklady	634	0,1%
CELKEM	476 641	100%

Zdroj: vlastní zpracování

Největší podíl na celkových nákladech společnosti mají náklady vynaložené na prodané zboží (59,5%), to značí převažující podnikatelskou aktivitu, kterou je obchodní činnost. Na servisní činnost připadají 14% a 12% spotřebovaný materiál a energie a služby. Osobní náklady tvoří asi 12% celkových nákladů společnosti. Z toho 9% tvoří mzdové náklady a 3% náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění. Zbytek nákladů tvoří již pouze zanedbatelnou část.

6.1.2 Účelové členění nákladů

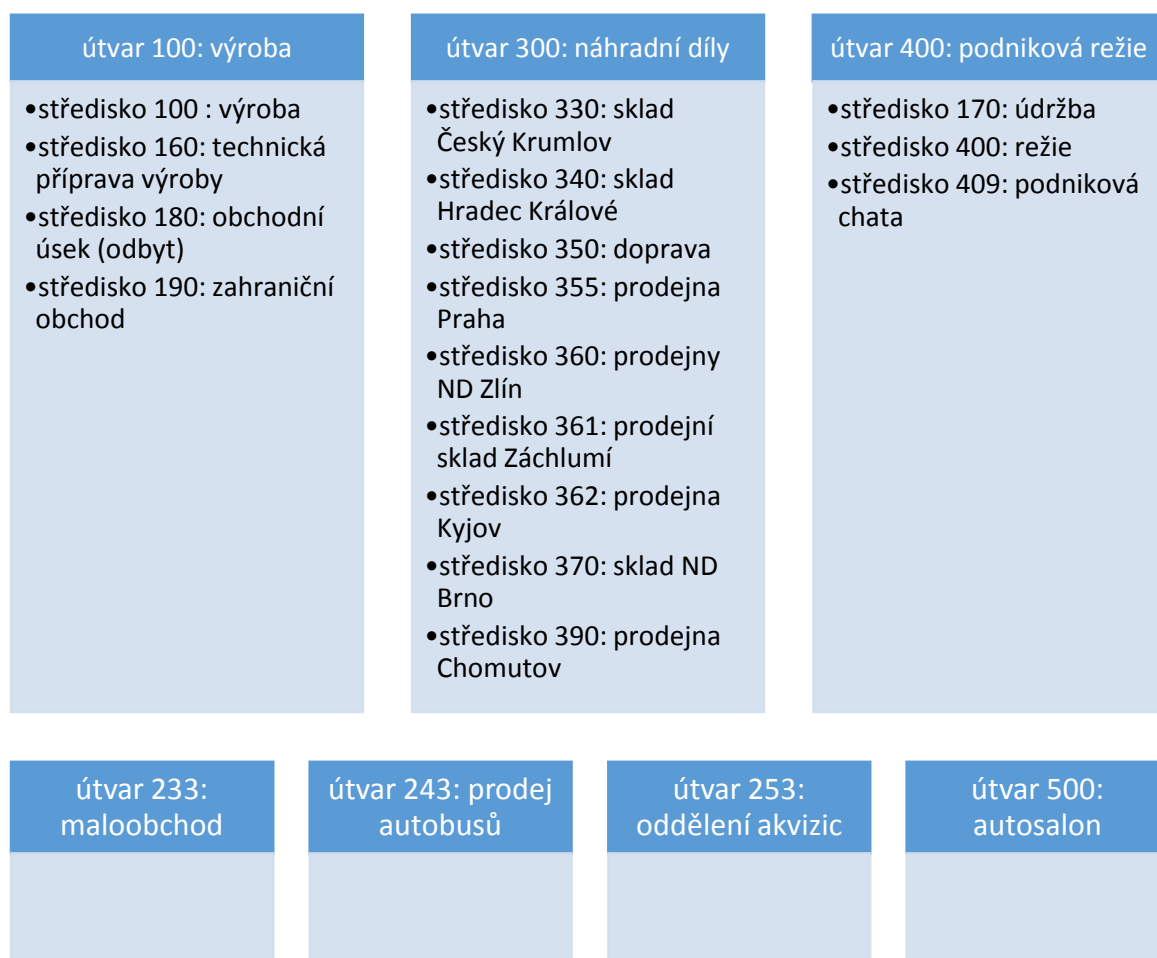
Společnost k přiřazením nákladů dle určité zodpovědnosti a místa jejich vzniku využívá úroveň útvarů a středisek. Systém těchto útvarů a středisek znázorňuje následující schéma (Obr. 3). Hospodářské středisko je základním objektem řízení nákladů. Skupiny středisek pak tvoří útvary dle organizační struktury společnosti. Hospodářský útvar je definovaným číselným kódem. Toto organizační členění je zohledňováno při řízení společnosti, při plánování a tvorbě rozpočtů a při procesu zúčtování. Nákladové střediska však slouží pouze pro

zúčtování nákladů. Rozpočet a vyhodnocení hospodárnosti je stanovováno pouze pro útvary společnosti a střediska útvaru 300 Prodej náhradních dílů. Nelze tedy vyhodnocovat plnění rozpočtu, který není pro nákladová střediska stanoven.

Některá z hospodářských středisek jsou současně výnosová i nákladová a některá jsou pouze nákladová. Mezi pouze nákladové útvary patří a tvoří tak podporu ostatní útvarům:

- Středisko 160 – technický příprava výroby
- Středisko 170 – údržba
- Středisko 350 - doprava
- Středisko 400 – režie
- Útvar 253 – oddělení akvizic.

Struktura hospodářských středisek a útvarů ve společnosti XY s.r.o. je znázorněna na následujícím obrázku (Obr. 3).

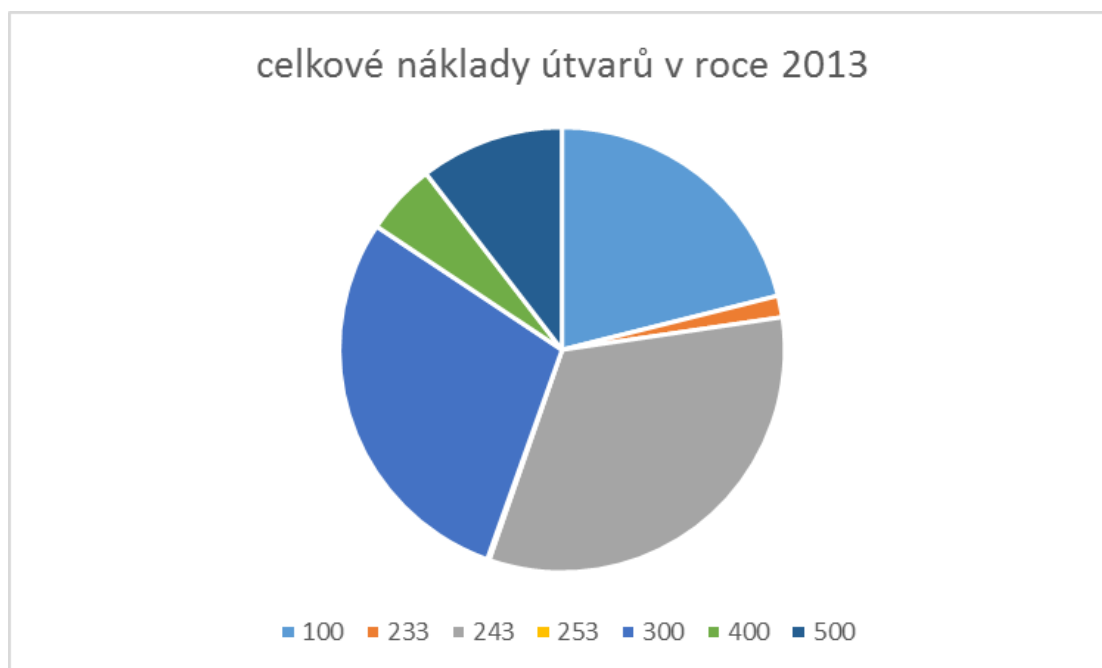


Obrázek 3: Schéma onákladových útvarů a středisek společnosti XY s.r.o.

Zdroj: vlastní zpracování

Společnost sleduje celkem 7 vnitropodnikových útvarů. Tři z těchto útvarů jsou dále rozděleny na střediska. Útvar 100 výroba zahrnuje střediska výroby (100), technické přípravy výroby (160), středisko odbytu (180) a středisko zahraničního obchodu (190). Nejvíce středisek sleduje útvar 300 náhradní díly. Tyto střediska tvoří jednotlivé prodejní pobočky – sklad Český Krumlov (330), sklad Hradec Králové (340), prodejna Praha (355), prodejny ND Zlín (360), prodejní sklad Záchlumí (361), prodejna Kyjov (362), sklad ND Brno (370) a prodejna Chomutov (390). K těmto střediskům útvaru 300 patří ještě podpůrné nákladové středisko 350 doprava. Podniková režie (400) je také členěna do středisek – středisko 170 údržba, 400 režie a 409 podniková chata.

V následujícím grafu je srovnání nákladové náročnosti jednotlivých útvarů a jejich středisek (Obr. 4) v roce 2013.



Obrázek 4: Náklady středisek v roce 2013

Zdroj: vlastní zpracování

Největší podíl na celkových nákladech společnosti má útvar 243 prodej autobusů. To je způsobeno vysokým podílem a hodnotou nákladů na prodané zboží. Druhým nejnákladovějším útvarem je útvar 300 náhradní díly, kde je také největší podíl nákladů na prodané zboží. Třetí největší nákladový útvar, také s náklady ve stovkách milionů, je útvar 100 výroba. U tohoto útvaru je však nejvyšší podíl nákladů na spotřebu materiálu a energie a také služby. Rozbor jednotlivé výše nákladů podle útvarů zobrazuje následující tabulka (Tab. 6).

Tabulka 6: Rozbor nákladové náročnosti jednotlivých útvarů společnosti v roce 2013 (v tis. Kč)

	100	233	243	253	300	400	500
Náklady vynaložené na prodané zboží	1 713	5 725	147 742	0	98 148	0	30 200
Spotřeba materiálu a energie	49 492	128	592	0	3 395	2 806	8 468
Služby	30 774	36	11 909	751	25 839	8 039	1 321
Mzdové náklady	16 114	1 311	634	0	11 918	7 500	4 819
Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojišť	5 215	415	211	0	3 855	2 436	1 566
Sociální náklady	119	3	0	0	41	7	24
Daně a poplatky	74	0	432	2	134	356	46
Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	1 709	175	1 660	4	819	2 497	1 850
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	0	0	0	0	378	3 654
Ostatní provozní náklady	275	8	144	2	226	667	270
Nákladové úroky	0	0	0	0	0	976	0
Ostatní finanční náklady	17	8	44	0	123	359	84
CELKEM	105 526	7 810	163 366	758	144 498	26 021	52 302

Zdroj: vlastní zpracování

Zajímavostí je, že útvary 243 a 300 jsou ze všech útvarů nejvíce zatíženy náklady, ale mzdové náklady jsou nejnižší. Je to tím, že útvary 243 a 300 mají pouze jednoho zaměstnance. Nejvyšší podíl mzdových nákladů nese útvary 100 výroba a útvary 300 náhradní díly.

Útvary 253 oddělení akvizic je zvláštní v tom, že nezahrnuje žádné mzdové náklady. Je to tím, že činnost tohoto útvaru stojí na externím spolupracovníkovi, jehož odměna se odráží ve službách. Kromě odpisů jednoho automobilu, který má tento smluvní partner k dispozici, není útvary 253 zatížen jinými významnými náklady. Není zcela jasný účel vedení tohoto útvaru. Pokud se podaří zajistit nějaký projekt, jeho realizace probíhá v rámci útvaru 100 výroba. To znamená, že ostatní náklady včetně výnosů, které se vztahují k danému projektu, se již přiřazují útvaru 100. V současné době se tento externí spolupracovník věnuje i auditu útvaru 500 autosalon, přínos jeho práce je tedy evidován útvaru 500, náklady zůstávají útvaru 253.

Nejvyšší podíl nákladů spojených se zůstatkovou hodnotou prodaného dlouhodobého majetku je u útvaru 500 autosalon. To je dáno tím, že některé vozidla, které autosalon prodává (demo vozy, referentská auta), musela být v některý okamžik dle podmínek distributora vozidel zaregistrována do evidence vozidel, čímž se dostala do majetku společnosti.

Většina ostatních provozních a finančních nákladů je účtována na útvary 400 podnikovou režii. Nákladové úroky jsou dokonce všechny připisované pouze útvaru 400.

6.2 Systém rozpočtů

Rozpočty vytváří společnost pro všechny útvary a střediska na následující rok dle plánu (předpokladu) jeho vývoje.

Rozpočet je sestavován nejprve na úrovni vedení, odvozením od průběhu aktuálního roku a zanesením požadované ziskovosti. Takový rozpočet obsahuje pouze schválení požadovaných tržeb, obchodní marže a hospodářského výsledku daného útvaru. Pro útvar výroby je stanovována požadovaná přidaná hodnota.

Takto schválený rozpočet hospodářských výsledků je předán ekonomickému řediteli, jehož úkolem je zpracovat rozpočet v podobě analytické výsledovky po měsících. V tomto okamžiku, u některých středisek spolupracuje s jejich vedoucím na stanovení vývoje výnosů a nákladů v jednotlivých měsících. Pokud se jejich odhad neshoduje se schváleným rozpočtem hospodářského výsledku, lze výnosy odchýlit, ale je třeba vždy zachovat hospodářský výsledek, nejlépe i obchodní marži.

Ostatní útvary, jako například útvar 500 autosalon, dostal přidělen plán, který pouze výslednou tržbu a náklady dle požadované marže a hospodářského výsledku rozděluje pravidelně mezi dvanáct měsíců. Vývoj během roku zohledňují pouze některé náklady, jako například náklady na energie a reklamní náklady, které navíc nerespektují marketingový plán, který byl zpracován zvlášť oddělením marketingu. Nákladový útvar 400 režie používá také lineární vývoj rozpočtu, zohledňuje pouze předpokládaný vývoj zaměstnanců a s tím souvisejících mzdových nákladů, a vývoj reklamních nákladů. Mezi další útvary s lineárním plánem patří útvar 233, 253, nákladové

V roce 2013 bylo rozhodnuto o rozúčtovávání podnikové režie na ostatní útvary společnosti. Cílem je zachovat útvar režie, avšak se zobrazením pouze jemu náležitých nákladů a výnosů. Ostatní náklady, které ve skutečnosti zabezpečují chod i ostatních útvarů, jako například účetnictví společnosti, reklamní náklady, reprezentace, nákladové úroky a podobně, mají být dle stanoveného klíče přeúčtovány. Tento klíč stanovili společně majitel společnosti s ekonomickým ředitelem a je jím personální obsazení jednotlivých útvarů. Princip tohoto klíče je následující:

- Některé nákladové položky jsou rozúčtovávány na základě personálního obsazení jednotlivých útvarů. Do tohoto rozdělení nejsou však počítáni všichni zaměstnanci společnosti, ale u útvaru 300 je bráno v úvahu pouze středisko 360 prodejny Zlín.

V tomto rozdělení není počítáno s útvarem 243 prodej autobusů. Zaměstnanci útvaru 400 jsou dle poměru vykonávané práce pro jednotlivé útvary rozděleny mezi tyto útvary. Klíč pro rozdělení nákladů/výnosů dle zaměstnanců je následující (Tab. 7).

Tabulka 7: Rozdělení nákladů dle zaměstnanců

Středisko	lidi	poměr %	zaokr.%
233	6	6%	5%
360	24	22%	25%
100	59	55%	55%
500	18	17%	15%
	107	100%	100%

Zdroj: interní dokumenty společnosti

- Další nákladové položky jsou rozdělovány podle obratu jednotlivých útvarů.
- Zbylé nákladové položky jsou rozdělovány intuitivně ekonomickým ředitelem mezi ostatní útvary.

Konkrétní přehled rozdělení režijních nákladů a výnosů je zobrazen v příloze PIII. Mezi rozúčtovávání výnosy patří kurzové zisky a tržby za obědy od zaměstnanců. Kurzové zisky jsou přičteny v plné výši středisku 360. Tržby za obědy se rozdělují dle zaměstnanců mezi útvary 233, 360, 100 a 500.

Dle výše uvedeného procentního rozdělení podle zaměstnanců se upracují náklady na spotřebu páry a spotřebu vody, náklady na úklid, náklady na ostrahu, náklady na stočné, náklady na provoz internetu, náklady na právní služby, náklady na obědy hrazené zaměstnanci, daň z nemovitostí a dary.

Intuitivního rozdělení podle ekonomického ředitele, který některé nákladové položky odvozuje od obratu střediska, se týká rozdělení následujících nákladů:

- náklady na spotřebu elektrické energie (15% náleží útvaru 233, 25% středisku 360, 45% útvaru 100 a 15% útvaru 500),
- náklady na spotřebu zemního plynu (25% náleží útvaru 233, 15% středisku 360, 45% útvaru 100 a 15% útvaru 500),
- náklady na opravu a údržbu vlastního majetku (polovina nákladů je přidělena útvaru 100 a druhá polovina středisku 360),
- náklady na údržbu software (5% nákladů je přiděleno útvaru 233, 5% útvaru 243, 45% středisku 360, 30% útvaru 100 a 15% útvaru 500),

- náklady na školení zaměstnanců (10% nákladů je přiděleno útvaru 243, 30% středisku 360, 50% útvaru 100 a 10% útvaru 500),
- náklady na provozní pojištění (5% nákladů je rozděleno středisku 233, 10% středisku 244, 30% středisku 360, 35% útvaru 100 a 20% útvaru 500),
- úroky placené bankám a obchodním partnerům (10% nákladů přechází na útvar 243, 45% na středisko 360, 25% na útvar 100 a 20% na útvar 500),
- úroky placené bankám z dlouhodobých úvěrů (přiděluje se 40% středisku 360, 55% útvaru 100 a 5% útvaru 500),
- kurzové ztráty (oproti kurzovým výnosům jsou přiděleny v plné výši středisku 360).

Tento princip zachycení režijních nákladů byl poprvé zohledněn při tvorbě rozpočtu pro rok 2014 a do účetního systému byl spuštěn tedy na začátku tohoto roku. Praxe ukázala, že hned v měsíci lednu se nepovedlo správně rozdělit všechny stanovené nákladové položky. Nyní se pracuje na úpravách a dotažení systému přeúčtování podnikové režie.

6.3 Systém kalkulací

Kalkulace ve společnosti využívá pouze útvar výroby. Je vždy třeba kalkulovat novou servisní zakázku. Kalkulace jsou zpracovávány na základě skutečné pracovní úkonu, kalkuluje tedy jednicové mzdy jednotlivých zaměstnanců, kteří se na zakázce podílejí. Přímým nákladem v kalkulacích jsou také materiálové náklady. Materiál útvar výroby získává od útvaru náhradních dílů za skladovou cenu. Vždy na konci měsíce je vnitropodnikově přeúčtován výnos, resp. náklad útvaru náhradních dílů, resp. výroby. Jsou tedy využívány kalkulace přírážkové.

Pro zakázky vlastní výroby (například renovace a repasi náhradních dílů) je stanovena přírážka režijních nákladů střediska výroba ve výši 330% a zisk 15%. Režijní přírážka se stanovuje na základě výsledků minulého účetního období daného střediska jako přírážka k jednicovým nákladům. Výsledky jsou upraveny o náklady, které s kalkulovaným předmětem přímo souvisí nebo se k němu naopak vůbec nevztahují (spotřeba veškerého jednicového materiálu, spotřeba pořizovacích nákladů na materiál, prodané zboží na sklad náhradních dílů, ostatní služby na výrobní zakázky, jednicové mzdy a zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku). Suma takto upravených nákladů střediska je dělena jednicovými mzdami. Výpočet režijní přírážky je uveden v příloze P IV.

V ostatních výrobních zakázkách se však k přírážce režijních nákladů střediska výroba musí přičíst i režijní přírážka ostatních středisek útvaru 100, tedy 100%. Celková režijní přírážka pro výrobní zakázku je tedy 430%.

Zisk je pak počítán následujícím vzorcem:

$$zisk = \frac{\text{celkové kalkulované náklady}}{0,85} - \text{celkové kalkulované náklady}$$

Při použití tohoto vzorce však skutečný kalkulovaný zisk není 15%, ale 17,65%.

Pro kalkulaci přímých mzdových nákladů je používána průměrná hodinová mzda výroby 120,- Kč a každý úkon je ohodnocen časovou náročností dle technologie výroby.

V následující tabulce (Tab. 8) je zobrazena konkrétní kalkulace na regeneraci klimatizace včetně výměny filtru autobusu. Jde o zakázku, která je prováděna na základě prodeje obytem, proto je pro režijní přírážku použita sazba 340% plus 100%, tedy 430%.

Tabulka 8: Kalkulace regenerace klimatizace včetně výměny filtru (autobus)

Položka kalkulace	Čas. Norma (min)	Čas norma práce (min)	Hodnota (Kč)
výměna filtrů výparníku + pročištění	240	240	480
výměna filtru (sušiče) chladiwa	30	30	60
příprava	35	35	70
vakuování hadic	7	7	14
odsátí původní náplně	170	30	60
přečerpání z - do záložní láhve	120	40	80
vakuování chladičoho okruhu	720	70	140
test vakuování	40	40	80
nastavení parametrů plnění	8	8	16
plnění soustavy	300	30	60
kontrola těsnosti soustavy	20	20	40
zkušební spuštění	15	15	30
montáž krytů	35	35	70
Práce v nákladech	1 740	600	1 200
režie			5 160
zisk 15%			1 122
Práce celkem včetně zisku a režie			6 070
filtr (sušič)		Včetně zisku a režie, 4000Kč/ks, spotřeba za 4000Kč	4 988
vzduch. Filtr výparníku		Včetně zisku a režie, 400Kč/ks, spotřeba za 800Kč	998
Olej		Dle skutečnosti, 227Kč/kg, 200g zdarma Včetně zisku a režie, 700Kč/l, spotřeba za 300Kč	374
Cena celkem			12 430

Zdroj: interní materiály společnosti

Výroba v komentáři uvádí, že v ceně materiálu je zahrnuta režie, což není zcela správně. V ceně materiálu je započtena marže útvary 300 ve výši 6% a zisk počítaný výše uvedeným postupem.

Takto sestavená cena byla kritizována jako nekonkurenční, ekonomický ředitel měl tedy za úkol kalkulaci opravit. Jeho zpracování kalkulace je v následující tabulce (Tab. 9).

Tabulka 9: Kalkulace regenerace klimatizace včetně výměny filtru (autobus)
– ekonomický ředitel

REGENERACE KLIMATIZACE VČETNĚ VÝMĚNY FILTRU AUTOBUS				
	čas trvání	čas práce	Kč (120/hod)	
výměna filtrů výparníku + pročištění	240	240	480	
výměna filtru (sušiče) chladiva	30	45	90	
příprava	35	15	30	
vakuování hadic	7	3	6	
odsátí původní náplně	170	20	40	
přečerpání z - do záložní láhve	120	15	30	
vakuování chladicího okruhu	720	10	20	
test vakuování	40	10	20	
nastavení parametrů plnění	8	8	16	
plnění soustavy	300	15	30	
kontrola těsnosti soustavy	20	30	60	
zkušební spuštění	15	20	40	
montáž krytů	35	35	70	
	1 740	466	932	
režie 430%			4 008	
zisk 17,65%			872	
cena (práce+režie+zisk)			5 811	
<i>materiál není v ceně regenerace</i>				
<u>nákladová cena mat.dle spotřeby</u>	cena/g (ml)	prům. g (ml)	cena mat.	dle skutečnosti
olej (700 Kč/l)	1	500	350	
<u>nákladová cena materiálu</u>	cena/ks	ks	cena mat.	
filtr (sušič) (4.000 Kč/ks)	4 000	1	4 000	
vzduchový filtr výparníku (400 Kč/ks)	400	2	800	
Celková cena			10 961	

Zdroj: interní dokumenty společnosti

Výsledná cena byla snížena díky přepracování norem pracnosti technologií a nezapočtením marže ani zisku k materiálovým položkám.

6.4 Zhodnocení stávajícího systému řízení nákladů a identifikace jeho nedostatků

V předchozích kapitolách byly popsány principy zachycení nákladů ve společnosti XY s.r.o., způsoby členění nákladů a byl analyzován vývoj nákladů v letech 2009 až 2013.

V systému zaznamenávání nákladů shledávám několik nedostatků, především v nejasném oběhu dokladů společností. Po vstupu dokladů do společnosti jsou postupně předávány mezi asistentkou, ekonomickým ředitelem a účtárnou. Doklady jsou zaevidovány až poté, co se dostanou do účtárny. Existuje tedy riziko, že dojde ke ztrátě některých dokladů. Dalším nedostatkem je nepřesné a nejednotné účtování nákladových položek vztahující se k delšímu časovému období než jeden měsíc. Například nelze dohadnou položku vytvořenou na konci účetního období, která se vztahuje k polovině roku následujícího, účtovat celou pouze v prvním měsíci následujícího roku, ale řádně ji rozdělit do všech šesti měsíců, ke kterým se vztahuje.

Dále byl popsán systém tvorby rozpočtu. U tohoto systému považuji celý způsob tvorby rozpočtů za nedostatečný. Pokud mají být dle nastavených rozpočtů hodnoceni zaměstnanci, je třeba jejich zainteresovanost již při tvorbě těchto rozpočtů. Lineární tvar rozpočtu je pro následné vyhodnocování přímo nevhodný. Problémem je také časové období, kdy je rozpočet stanoven, v posledním období bylo sestavování rozpočtů zahájeno již v září, avšak definitivní odsouhlasení proběhlo až v lednu tohoto roku. Pro vyhodnocování a řízení dle rozpočtů je třeba, aby daní zaměstnanci byli s rozpočty seznámeni ještě před začátkem prvního období, které má být podle tohoto rozpočtu vyhodnocováno.

V rámci systému stanovení rozpočtů bylo zmíněno zavedení rozdělení podnikové režie mezi ostatní útvary. Vize toho, co má toto rozdělení nákladů zabezpečit, je určitě správná. Cílem je zobrazit náklady dle jejich reálné příslušnosti jednotlivým útvarům. Proto je třeba mít nastaven i reálný klíč pro rozdělení nákladů. Intuitivní rozpočtová základna dle ekonomického ředitele se mi nezdá být dostatečně reálnou. Některé s uvedených nákladů lze určitě přidělit přímo jednotlivým útvarům, není tedy pro ně třeba stanovovat žádnou rozvrhovou základnu.

V poslední části byl představen způsob kalkulací útvaru 100 výroba. V nastavení kalkulačního vzorce vidím několik chyb, které je třeba odstranit. První z těchto chyb je v sestavení režijní přírážky. Myslím, že není vhodné vycházet z výsledků minulého účetního období. Jelikož probíhající období se může od přechozího výrazně lišit. Druhou chybou je výpočet zisku, pokud je stanoven na 15% a místo výpočtu tohoto zisku je používán složitější vzorec,

který udává jinou výši zisku, není to žádoucí. Naštěstí při použití tohoto výpočtu zisku nedochází k nechtěnému snižování zisku.

Je však pravda, že většina nyní používaných postupů umožňuje relativně jednoduchou a rychlou práci.

7 PROJEKT SYSTÉMU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ VE SPOLEČNOSTI XY S.R.O.

V této části diplomové práce se budu zabývat. Samotnými návrhy ke zlepšení nákladového řízení společnosti XY s.r.o.

7.1 Cíle projektu

Cílem projektu řízení nákladů je navrhnout dílčí změny a úpravy systému vedoucí k zefektivnění práce s náklady a ke zjednodušení řízení podle nákladů. Jak z vyhodnocení analytické čísel práce vyplývá, konkrétními cíli projektu budou návrhy pro efektivní evidenci informací o nákladech společnosti, návrhy pro nastavení rozpočtového systému včetně nastavení práce s režijními náklady a jejich rozdělení mezi útvary společnosti a nakonec se zaměřím na úpravu kalkulačního systému.

7.2 Příprava a uskutečnění projektu

Před zahájením projektu je třeba definovat si cílový stav, jakého bychom chtěli dosáhnout. Dále si musíme stanovit postup, jak k tomuto cíli dojdeme. Postup je třeba definovat v jednotlivých etapách. Nelze začínat změnou kalkulace a nastavením režijní přírážky, pokud nemáme definován správný systém tvorby rozpočtu a takto definovaný rozpočet.

Tento konkrétní projekt bude mít následující etapy:

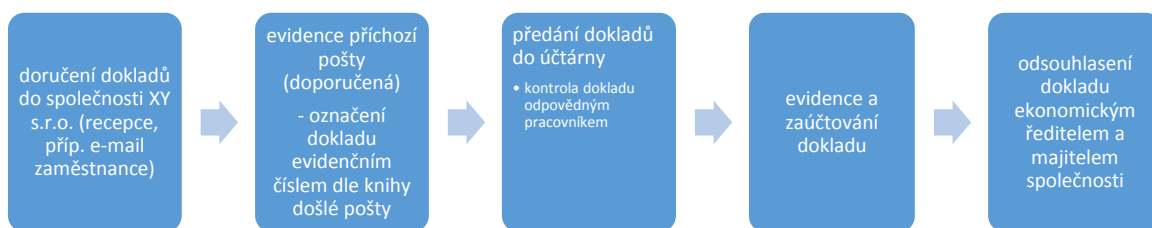
- Úprava evidence účetních informací
 - o Úprava klíče pro rozdělení podnikové režie
- Úprava systému rozpočtů
- Úprava kalkulace.

Následně je třeba seznámit zaměstnance s připravovanou změnou, aby pokud bude třeba, konkrétní zaměstnanci ochotně spolupracovali. A aby následně při implementaci změn, byly tyto změny dobře a rychle přijaty.

7.3 Návrh změny systému evidence nákladů

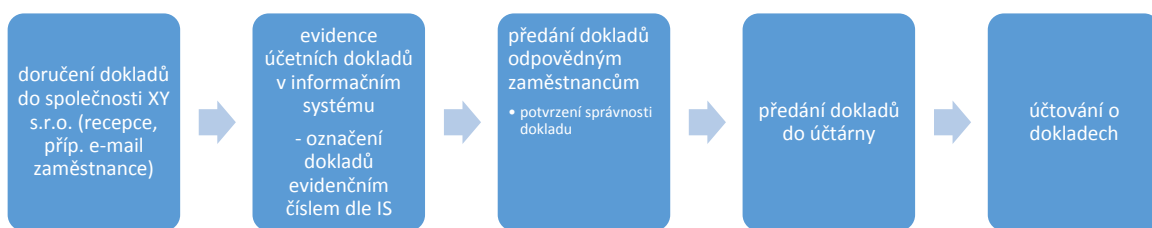
Pro oběh dokladů společností bych definovala zcela nový systém. Většina dokladů i dnes do společnosti přichází klasickou poštou. Tu přebírá na recepci asistentka vedení. Eviduje však příchozí poštu pouze, která byla zaslána doporučeně. Vzhledem k zavedení nového infor-

mačního systému bych navrhovala zřídit přístup pro asistentku vedení, která by všechny příchozí faktury zaznamenávala do informačního systému do evidence přijatých faktur. Takto přijatou fakturu by opatřila identifikačním číslem z informačního systému, datem přijetí a dalšími údaji, které by účtárna potřebovala. Takto zaevidovaná faktura byla přidělena odpovědné osobě ke kontrole, proto ji asistentka dané osobě předá. Vzniká takto evidence přijatých dokladů hned na místě, kde se ve společnosti objeví a je tak zabezpečeno, že se nemůže žádný doklad ztratit. Pokud faktura přichází na nějaké jiné místo, např. do e-mailových schránek jednotlivých pracovníků, je třeba vydat směrnicí, která všem bude nařizovat, aby takové faktury zaměstnanci předali na recepci k evidenci. Účtárna tak má přehled o tom, zda jim některá faktura chybí a pokud ano, tak také ví, kde tuto fakturu vyžadovat. V následujících obrázcích (Obr. 5 a Obr. 6) je znázorněno porovnání původního a navrhovaného systému.



Obrázek 5: Pvodní průběh procesu evidence dokladů

Zdroj: vlastní zpracování



Obrázek 6: Proces navrhovaného průběhu evidence účetních dokladů

Zdroj: vlastní zpracování

Pro důsledné zaúčtování nákladů dle časové příslušnosti k účetním obdobím je třeba, aby ekonomický ředitel vyžadoval od účetního úseku rozúčtování všech položek. Taková evidence pak umožní řízení nákladů po jednotlivých období (měsících). Pokud k tomuto rozdělování nákladů nebude nadále docházet, nelze řídit výsledky společnosti po jednotlivých měsících, neboť neodpovídají skutečnosti.

7.3.1 Návrh změn pro rozdělení podnikové režie

Podle provedené analýzy existují ve společnosti pro rozdělení podnikové režie pouze dvě rozvrhové základny – počet zaměstnanců jednotlivých útvarů a intuice ekonomického ředitele. Vzhledem k charakteru přerozdělovaných nákladů považují dvě rozvrhové základny za nedostačující a i existující základna počtu zaměstnanců není stanovena zcela správně.

V následující tabulce (Tab. 10) je zobrazen vývoj průměrného počtu zaměstnanců ve společnosti XY s.r.o. včetně plánu pro rok 2014.

Tabulka 10: Průměrný počet zaměstnanců společnosti XY s.r.o. v letech 2009 - 2013, plán 2014

rok	Øpočet
2009	159
2010	152
2011	145
2012	150
2013	142
2014	140

Zdroj: interní dokumenty společnosti

Do plánu pro rok 2014 jsou započítáni i zaměstnanci pracující na dohodu o provedení práce. Abychom mohli upravit rozvrhovou základnu dle počtu zaměstnanců, potřebujeme znát také plán počtu zaměstnanců pro konkrétní útvary společnosti. Tento plán vychází z personálního plánu společnosti a je znázorněn v následující tabulce (Tab. 11).

Tabulka 11: Průměrný plánovaný počet zaměstnanců jednotlivých útvarů společnosti XY s.r.o.

útvary	Øpočet
100	57
233	7
243	1
300	42
400	15
500	18
celkem	140

Zdroj: interní dokumenty společnosti

Procentuální rozdělení nákladů při využití základy dle počtu zaměstnanců by po úpravě tedy vypadalo následovně (Tab. 12).

Tabulka 12: Procentuální sazba rozdělení nákladů podnikové režie podle počtu zaměstnanců

útvár	Øpočet	%
100	57	41%
233	7	5%
243	1	1%
300	42	30%
400	15	11%
500	18	13%
celkem	140	100%

Zdroj: vlastní zpracování

Otázkou je, zda započítávat všechny zaměstnance útvaru 300, jelikož 18 zaměstnanců tohoto útvaru pracuje na pobočkách mimo sídlo společnosti, nebo pouze zaměstnance útvaru 360 a 350, které jsou provozovány ve Zlíně.

Nyní navrhnou nové rozvrhové základny jednotlivých nákladů ve srovnání s nyní používaným.

- **Tržby za obědy od zaměstnanců/ Náklady na obědy hrazená zaměstnavatelem**
 - o Původní rozdělení: rozdělení dle počtu zaměstnanců
 - o Vlastní návrh: Tato položka výnosů/nákladů by měla být účtována přímo na středisko, jelikož by mělo být snadné přiřazení tohoto nákladu přímo zaměstnanci. Při nákupu stravenek bude v pokladně nákup přiřazen v evidenci konkrétnímu zaměstnanci pro snadné zaúčtování výnosů/nákladů na správné středisko.
- **Kursový zisk/kurzové ztráty**
 - o Původní rozdělení: 100% přiděleno středisku 360
 - o Vlastní návrh: Kurzový zisk/ztráta se vztahuje vždy ke konkrétní zakázce a tato zakázka je realizována na konkrétním středisku. Proto by tato položka měla být účtována společně s dalšími náklady/výnosy v zakázce.

- **Spotřeba materiálu na opravu vlastního majetku, Opravy a udržování vlastního majetku**
 - Původní rozdělení: Rozdělení pouze nákladů na opravu a udržování vlastního majetku (50% útvaru 100 a 50% středisku 360)
 - Vlastní návrh: Pokud probíhají opravy vlastního majetku, měla by být na každý takový „projekt“ vystavena interní zakázka, na kterou jsou vynaložené náklady účtovány. Zakázky lze definovat tak, aby je bylo možné jednoduše přiřadit konkrétním střediskům.
- **Spotřeba reklamních předmětů**
 - Původní rozdělení: neprobíhá
 - Vlastní návrh: Marketing je podporou pro všechna střediska a jeho hlavní úlohou je podpora prodeje. Proto bych navrhovala rozdělení nákladů na spotřebu reklamních předmětů podle tržeb jednotlivých středisek. Návrh procentuální rozdělení je znázorněn v následující tabulce (Tab. 13).

Tabulka 13: Procentuální rozdělení režijních nákladů podle tržeb útvarů

útvary	tržby v tis.Kč (plán 2014)	%
100	83 466	16%
233	10 041	2%
243	196 436	39%
300	161 129	32%
400	1 900	0%
500	55 719	11%
celkem	508 690	100%

Zdroj: interní dokumenty společnosti

- **Spotřeba elektrické energie**
 - Původní rozdělení: intuitivní rozdělení dle zkušenosti ekonomického ředitele (15% nákladů přiřazuje středisku 233, 25% středisku 360, 45% útvaru 100 a 15% útvaru 500)
 - Vlastní návrh: Elektrická energie je využívána především pro osvětlení prostor a napájení spotřebičů. Je využívána všemi útvary, které sídlí ve Zlíně. Ostatní pobočky mimo Zlín mají spotřebu energie v nájmu prostor. Proto budeme přiřazovat náklady na spotřebu elektrické energie mezi útvary 100,

233, 243, 400, 500 a střediska 350 a 360 podle prostoru (m²), který spravují. Procentuální rozdělení nákladů podle plochy jednotlivých útvarů je znázorněno v následující tabulce (Tab. 14).

Tabulka 14: Procentuální rozdělení nákladů dle m²

útvár	počet m ²	%
100	3500	70%
233	200	4%
243	20	0%
350	40	1%
360	150	3%
400	300	6%
500	800	16%
celkem	5010	100%

Zdroj: interní dokumenty společnosti

- **Spotřeba páry (tepla)**

- Původní rozdělení: rozdělení dle počtu zaměstnanců
- Vlastní návrh: Pára je využívána pro vytápění prostor. Navrhovala bych proto stejnou rozvrhovou základnu jako v případě spotřeby elektrické energie, a to podle velikosti vytápěných prostor jednotlivých útvarů a středisek.

- **Spotřeba vody**

- Původní rozdělení: intuitivní podle zkušeností ekonomického ředitele (přiřazuje 5% nákladů útvaru 233, 25% středisku 360, 55% útvaru 100 a 15% útvaru 500)
- Vlastní návrh: Pokud jde o administrativní zaměstnance, souvisí spotřeba vody s počtem zaměstnanců. V rámci útvarů 100 a 500 však dochází ke spotřebě vody při práci na zakázkách. Je třeba tedy náklady rozdělit mezi všechny útvary a střediska sídlící ve Zlíně s přihlédnutím k vyššímu využití v rámci útvarů 100 a 500. Navrhuji tedy upravit rozvrhovou základnu o váhový index, který přiřadí vyšší náklady útvaru 100 a 500. Polovinu zaměstnanců útvarů 233, 400 a středisek 350 a 360 přidělíme v poměru 2:1 útvarům 100 a 500. Konkrétní procentuální rozdělení je znázorněno v následující tabulce (Tab. 15).

Tabulka 15: Procentuální rozdělení nákladů na spotřebu vody

útvár	Øpočet	%
100	57	59%
233	7	3%
243	1	1%
360, 350	24	10%
400	15	5%
500	18	22%
celkem	122	100%

Zdroj: vlastní zpracování

- **Spotřeba zemního plynu**
 - Původní rozdělení: intuitivní podle zkušeností ekonomického ředitele (přiřazuje 25% nákladů útvaru 233, 15% středisku 360, 45% útvaru 100 a 15% útvaru 500).
 - Vlastní návrh: Zemní plyn je také využíván k vytápění, proto zvolíme stejnou rozvrhovou základnu jako u spotřeby páry, tedy dle velikosti vytápěných prostor.
- **Náklady na úklid**
 - Původní rozdělení: rozdělení dle počtu zaměstnanců
 - Vlastní návrh: Úklid se vztahuje na prostory společnosti a ne zaměstnance, proto jako rozvrhovou základnu navrhuji velikost prostor (viz Tab. 14).
- **Náklady na ostrahu**
 - Původní rozdělení: rozdělení dle počtu zaměstnanců
 - Vlastní návrh: Ostraha zabezpečuje prostory společnosti, proto jako rozvrhovou základnu volím opět velikost využívaných prostor (viz Tab. 14).
- **Náklady na stočné**
 - Původní rozdělení: intuitivní podle zkušeností ekonomického ředitele (přiřazuje 5% nákladů útvaru 233, 25% středisku 360, 55% útvaru 100 a 15% útvaru 500)
 - Vlastní návrh: Náklady na stočné souvisí se spotřebou vody, proto stanovíme rozvrhovou základnu stejnou, jako jsme stanovili pro náklady na spotřebu vody (viz Tab. 15).

- **Náklady na údržbu software**

- Původní rozdělení: intuitivní podle zkušeností ekonomického ředitele (přiděluje 5% nákladů útvaru 233, 5% útvaru 243, 45% středisku 360, 30% útvaru 100 a 15% útvaru 500)
- Vlastní návrh: Software zabezpečuje chod všech počítačů společnosti, počítač je přidělen většině pracovníkům. Za rozvrhovou základnu zvolíme tedy počet počítačů ve společnosti a na jednotlivých útvarech. Nyní budeme započítávat i všechny pobočky útvaru 300. Konkrétní rozdělení je znázorněno v následující tabulce (Tab. 16).

Tabulka 16: Procentuální rozdělení ponákladů podle počtu PC

útvár	počet PC	%
100	20	23%
233	1	1%
243	1	1%
300	42	48%
400	13	15%
500	10	11%
celkem	87	100%

Zdroj: interní dokumenty společnosti

- **Náklady na provoz internetu**

- Původní rozdělení: rozdělení dle počtu zaměstnanců
- Vlastní návrh: K internetu jsou připojeny všechny počítače ve společnosti, proto jako rozvrhová základna bude použita stejná základna jako u nákladů na údržbu software, počet počítačů na jednotlivých útvarech (viz Tab. 16).

- **Náklady na právní služby**

- Původní rozdělení: rozdělení dle počtu zaměstnanců
- Vlastní návrh: Dle fakturace z advokátní kanceláře lze vždy identifikovat, za jaké služby je platba prováděna. Lze tedy snadno určit, pro jaký útvár byla služba objednána a vykonána. Tyto náklady je tedy třeba dle fakturace účtovat přímo na příslušné útvary či střediska.

- **Školení zaměstnanců**

- Původní rozdělení: intuitivní podle zkušeností ekonomického ředitele (přiděluje 10% nákladů útvaru 243, 30% nákladů středisku 360, 50% útvaru 100 a 10% útvaru 500)

- Vlastní návrh: Pokud je některý zaměstnanec vyslán na školení, je o tom vedena dokumentace v rámci personální složky zaměstnance. Je tedy vždy jasné, kdo školení absolvoval a jakého útvaru, střediska se tyto náklady týkají. Náklady na školení zaměstnanců je tedy třeba vždy účtovat přímo na střediska.
- **Náklady na reklamní služby**
 - Původní rozdělení: nerozdělováno
 - Vlastní návrh: Stejně tak jako u spotřeby reklamních předmětů lze použít rozvrhové základny dle objemu tržeb jednotlivých středisek (Tab. 13). Ale u nakupovaných služeb by mělo být snadno identifikovatelné o jakou službu a pro jaký útvar byla nakoupena. Pak by náklady na reklamní služby měly být účtovány přímo daným útvarům.
- **Daň z nemovitostí**
 - Původní rozdělení: rozdělení dle počtu zaměstnanců
 - Vlastní návrh: Pro rozdělení daně z nemovitostí lze využít dvě rozvrhové základny a to buď již zmíněné rozdělení podle velikosti využívaných ploch (m²) (Tab. 14) nebo dle odpisů nemovitostí. Velikost plochy se však na rozdíl od odpisů měnit nebude, navrhuji tedy využít rozvrhovou základnu dle velikosti využívaných ploch.
- **Dary**
 - Původní rozdělení: rozdělení dle počtu zaměstnanců
 - Vlastní návrh: Pokud jde o dary, které mají společnosti zajistit nějakou reklamu, rozdělovala bych tyto náklady podle objemu tržeb jednotlivých útvarů (Tab. 13). Pokud však jde o dary obecné, ponechala bych plnou výši nákladů na útvaru 400 podnikové režie.
- **Provozní pojištění**
 - Původní rozdělení: intuitivní rozdělení dle ekonomického ředitele (přiděluje 5% nákladů útvaru 233, 10% nákladů útvaru 243, 30% nákladů středisku 360, 35% útvaru 100 a 20% útvaru 500).
 - Vlastní návrh: Provozní pojištění se vztahuje k prostorám společnosti a vozovému parku, mělo by být tedy rozděleno na jednotlivé útvary dle velikosti využívaných prostor (Tab. 14) a počtu provozovaných aut (Tab. 17). Pojištění

odpovědnosti právnické odpovědnosti by mělo být rozděleno dle počtu osob (Tab. 12).

Tabulka 17: Procentuální rozdělení nákladů podle počtu aut

útvár	počet aut	%
100	2	6%
233	0	0%
243	1	3%
300	15	48%
400	3	10%
500	10	32%
celkem	31	100%

Zdroj: interní dokumenty společnosti

- **Úroky placené bankám a obchodním partnerům**
 - Původní rozdělení: (10% útváru 243, 45% středisku 360, 25% útváru 100 a 20% útváru 500)
 - Vlastní návrh: Pokud nelze identifikovat, k jakému případu se úroky vztahují, což by umožňovalo přímé přidělení nákladů jednotlivým útvarům, navrhuji rozdělení těchto nákladů podle tržeb jednotlivých útvarů (Tab. 13).
- **Úroky placené bankám z dlouhodobých úvěrů**
 - Původní rozdělení: (40% středisku 360, 55% útváru 100 a 5% útváru 500)
 - Vlastní návrh: Pokud jde o úroky z půjček financující investiční projekty, je třeba úroky přiřadit přímo tomuto projektu, který zastřešuje dané útvár. Pokud jde o projekty financující chod či rozvoj společnosti jako celku, pak by úroky měly být rozděleny podle tržeb jednotlivých útvarů (Tab. 13).

7.4 Návrh změny systému tvorby rozpočtů

Dle analýzy v předchozí kapitole je v systému tvorby rozpočtů několik nedostatků. Především v postupu sestavení a výsledném tvaru rozpočtu, který není vhodný pro řízení zaměstnanců.

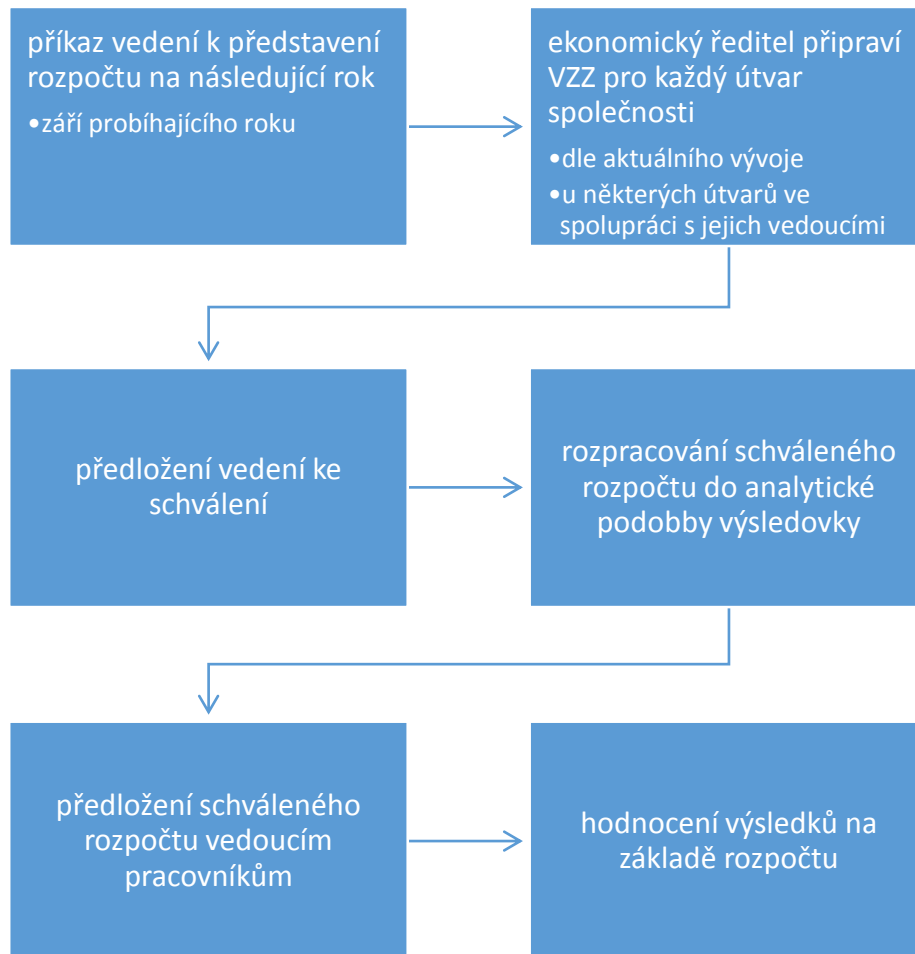
Proto bych navrhovala opačný postup sestavení rozpočtů, než je nyní používán. Ekonomický ředitel by měl být zodpovědný za koordinaci a konečné schválení rozpočtů vedením, nikoliv však za celé sestavení všech rozpočtů. Vždy by také byl stanoven termín, ke kterému je třeba, aby vedoucí středisek, resp. útvarů předložili své návrhy rozpočtů. Odpovědní pracovníci by

tak byly zapojeni do tvorby rozpočtů, to vede k jejich větší zainteresovanosti a motivaci k dodržování stanoveného rozpočtu.

Odpovědní pracovníci z obchodních úseků připraví plány prodeje, rozbor předpokládaného prodeje podle zákazníků, pracovníci útvaru výroby připraví na základě plánu prodeje plán výroby, oddělení marketingu pro daný na základě obchodního plánu sestaví marketingový plán, personalistka ve spolupráci s vedoucími útvarů a vedením společnosti sestaví personální plán a ekonomický ředitel zaplňuje náklady společnosti. Sestavení všech dílčích plánů a rozpočtů probíhá v součinnosti s ekonomickým ředitelem v rozpadu na jednotlivé měsíce. Rozpočet je vždy stanovován na následující rok. Úkolem ekonomického ředitele je zabezpečit hospodárné a efektivní vynakládání nákladů při jejich plánování.

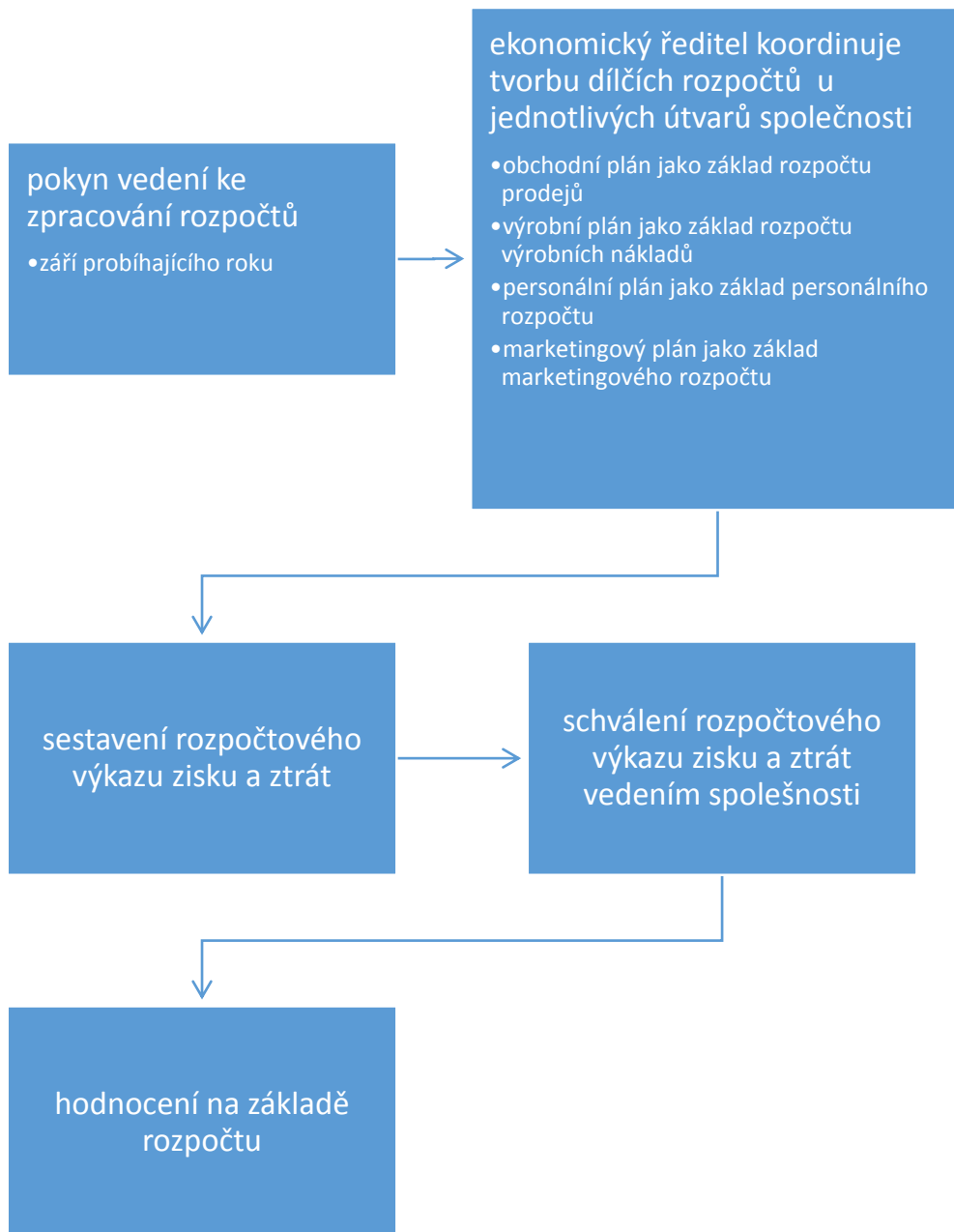
Po sestavení plánu jednotlivých zákazníků, jednotlivých nákladů a dalších dílčích plánů ekonomický ředitel ze získaných podkladů rozpočet ve tvaru výkazu zisku a ztrát, který bude předložen vedení ke schválení. Společně je pak vedena diskuze, případně i s vedoucími útvarů o předloženém návrhu. Pokud vedení nevidí v připraveném rozpočtu zásadní nesrovnalosti, je rozpočet schválen, případně jsou rozpočty upraveny podle oboustranné dohody. Takto připravené rozpočty jsou poté oficiálně předány odpovědným pracovníkům a mohou být používány pro hodnocení.

Na následujících obrázcích (Obr.7 a Obr. 8) je znázorněn průběh původního procesu nastavení rozpočtů ve srovnání s mým návrhem tvorby rozpočtu.



Obrázek 7: Schéma procesu tvorby rozpočtu ve společnosti XY s.r.o.

Zdroj: vlastní zpracování



Obrázek 8: Schéma navrhovaného procesu tvorby rozpočtu ve společnosti XY s.r.o.

Zdroj: vlastní zpracování

Vyhodnocování by mělo probíhat jednou měsíčně, po tom co jsou uzavřeny výsledky a už nedojde k jejich změně. Nemělo by však být hodnoceno pouze plnění rozpočtového výkazu zisku a ztrát, ale měly by být vždy vyhodnocovány v rámci obchodních úseků plnění rozpočtu jednotlivých zákazníků. Stejně tak by měl být za marketingové oddělení vyhodnocován marketingový plán, za personalistiku plán personální. V rámci útvaru výroby by mělo docházet k vyhodnocování plnění výrobního plánu a vyhodnocování jednotlivých zakázek.

Řízení výrobního útvaru dle fakturace není zcela vhodné, jelikož za prodeje odpovídá obchod, výroba za dodržení termínů a kalkulovaných nákladů. Mělo by tedy docházet k vyhodnocování předběžných a výsledných kalkulací.

Vyhodnocování rozpočtu je nyní nastaveno jako srovnání kumulovaných položek skutečnosti versus plánu (viz příloha PVI). Navrhovala bych výkaz pro hodnocení rozšířit o zobrazení konkrétního měsíce a odchylek v procentech. Pokud bude společnost vyhodnocovat dílčí rozpočty, pro srovnání souhrnných hodnot výkazu zisku a ztrát, stačí do hodnocení zahrnout pouze hlavní veličiny. Příklad návrhu pro hodnocení plnění rozpočtu je vidět v následující tabulce (Tab. 17).

Tabulka 18: Návrh výkazu pro hodnocení plnění rozpočtu

III.13	III.14	plán III.14	odchylka (plán)	% plnění plánu	společnost XY s.r.o.	I.-III.2013	I.-III.2014	plán I.-III.2014	odchylka (plán)	% plnění plánu
15 047 474	26 680 782	33 454 305	-6 773 523	80%	Tržby za prodej zboží	38 270 850	98 644 782	130 063 534	-31 418 752	76%
2 260 408	3 945 326	3 704 294	241 032	107%	Obchodní marže	6 274 997	11 192 562	11 015 635	176 927	102%
15 067 041	7 544 452	10 687 891	-3 143 440	71%	Výkony	40 959 812	20 940 299	23 458 132	-2 517 833	89%
12 079 476	7 220 435	8 739 516	-1 519 081	83%	Výkonová spotřeba	31 069 035	19 254 252	20 372 446	-1 118 194	95%
5 247 973	4 269 342	5 652 669	-1 383 327	76%	Přidaná hodnota	16 165 774	12 878 608	14 101 321	-1 222 713	91%
4 678 699	4 915 008	5 410 712	-495 704	91%	Osobní náklady	14 029 922	13 938 182	14 640 074	-701 892	95%
730 670	674 435	666 026	8 409	101%	Odpisy DHM a DNHM	2 238 765	1 962 287	2 071 354	-109 067	95%
686 995	500 868	215 000	285 868	233%	Tržby z prodeje DHM	2 551 463	991 164	4 245 000	-3 253 836	23%
462 794	354 602	141 000	213 602	251%	Zůstatková cena prodaného	2 167 038	677 988	2 988 000	-2 310 012	23%
114 619	31 611	30 000	1 611	105%	Ostatní provozní výnosy	121 856	59 051	90 000	-30 949	66%
195 389	117 164	99 671	17 493	118%	Ostatní provozní náklady	521 377	477 391	299 013	178 378	160%
978	6 706	0	6 706		Výnosové úroky	1 135	20 271	0	20 271	
75 227	100 084	76 500	23 584	131%	Nákladové úroky	226 500	262 386	229 500	32 886	114%
343 615	16 091	10 000	6 091	161%	Ostatní finanční výnosy	516 420	23 213	30 000	-6 787	77%
64 112	42 267	43 900	-1 633	96%	Ostatní finanční náklady	105 333	117 011	131 700	-14 689	89%
184 661	-1 389 574	-571 212	-818 362	41%	Výsledek hospodaření	-268 069	-3 542 722	-2 016 536	-1 526 186	57%

Zdroj: vlastní zpracování

7.5 Návrh změny systému kalkulací

V rámci analýzy kalkulace sestavované ve společnosti XY s.r.o. nyní bylo zjištěno, že je kalkulace stanovována na základě procentní režijní přírážky vycházející z dat předchozího účetního období a kalkuluje vyšší než schválený zisk.

V mém návrhu kalkulace budu pro sestavení režijní přírážky vycházet ze stanoveného plánu prodeje a výroby, tedy rozpočtu nákladů podle těchto plánů. A jako rozvrhovou základnu použiju hodiny práce. Cílem je totiž využít kapacitu útvaru na 100% a na tuto kapacitu připadají veškeré vynaložené náklady útvaru. Kalkulaci sestavím pro opravené časové normy.

Útvar 100 má 50 zaměstnanců pracujících přímo ve výrobě na zakázkách. Rok 2014 při osmihodinové pracovní době má 100 800 pracovních hodin. Každý zaměstnanec má nárok na 25 dnů dovolené, které hodinovou kapacitu výroby snižují o 10 000 hodin. Předpokládaná

výrobní kapacita útvaru 100 je tedy 90 800 pracovních hodin. K těmto hodinám provozu útvaru 100 se vztahují všechny nepřímé náklady.

Režijní přírážku stanovíme z rozpočtu pro rok 2014. Výpočet sazby režijní přírážky je v následující tabulce (Tab. 18).

Tabulka 19: Výpočet sazby režijní přírážky útvaru a střediska 100 výroba

	útvár 100	středisko 100
náklady celkem	73 958 710	70 799 710
hodnota nákladů upravení o přímé náklady	23 174 310	20 015 310
kapacita útvaru 100	90 800	
sazba režijní přírážka na 1hod práce	25522%	22043%

Zdroj: vlastní zpracování

Takto stanové sazba režijní přírážka se zdá být velmi vysoká. V následující kalkulaci (Tab. 19) je však vidět, že při aplikaci takové sazby vychází výsledek kalkulace s cenou nižší než při využití kalkulace, která je využívána nyní. Podmínkou úspěšnosti takové kalkulace je dodržení stanového rozpočtu útvaru 100.

Výhodou takto stanovené kalkulace je, že zahrnuje i náklady, které nese útvár vnitropodnikově, za získání náhradních dílů od útvaru 300.

Konkurenční cena dle vyjádření ekonomického ředitele je u takové zakázky okolo 10 000,- Kč. Kalkulovaná cena s požadovaným ziskem 15% vychází 9 141,- Kč. To znamená, že tato cena je konkurenční, dokonce umožňuje zvýšení kalkulovaného zisku na dvojnásobek, tedy až 30%, aby byla stále zachována konkurenční cena.

Tabulka 20: Vlastní návrh kalkulace (regenerace klimatizace včetně výměny filtru- autobus)

	čas trvání (min)	čas práce (min)	Kč (120/hod)
výměna filtrů výparníku + pročištění	240	240	480
výměna filtru (sušiče) chladiva	30	45	90
příprava	35	15	30
vakuování hadic	7	3	6
odsátí původní náplně	170	20	40
přečerpání z - do záložní láhve	120	15	30
vakuování chladicího okruhu	720	10	20
test vakuování	40	10	20
nastavení parametrů plnění	8	8	16
plnění soustavy	300	15	30
kontrola těsnosti soustavy	20	30	60
zkušební spuštění	15	20	40
montáž krytů	35	35	70
	1 740	466	932
režie 25 522%		7,76 hod	1 982
Práce včetně režie			2 914
nákladová cena mat.dle spotřeby	cena/g (ml)	prům. g (ml)	Kalk. cena mat.
olej (700 Kč/l) dle skutečné spotřeby	1	500	371
filtr (sušič) (4.000 Kč/ks)	4 000	1	4 240
vzduchový filtr výparníku (400 Kč/ks)	400	2	424
Celkové kalkulované náklady			7 949
Zisk 15%			1 192
Kalkulovaná cena			9 141

Zdroj: vlastní zpracování

7.6 Časová charakteristika projektu

Projekt by mohl proběhnout v rámci jednoho roku. Na začátku roku by mělo dojít k rozhodnutí o jeho implementaci. Na základě toho by byly připraveny podklady pro změnu procesu evidence účetních informací. Tato implementace by mohla být spuštěna v podstatě okamžitě. Osoby, jichž by se změna týkala, by byly seznámeny s novým postup, s jejich povinnostmi a úkoly. Asistentce vedení by byl přidělen přístup do informačního systém, proběhlo by zaškolení ovládání a evidence dokladů.

Od začátku roku by měl být připravován nový postup tvorby rozpočtu. Odpovědní zaměstnanci by byli postupně seznámeni s novým procesem a připraveni na to, že rozpočet na následující rok již budou připravovat oni a jakým způsobem tak bude probíhat.

Měl by být stanoven způsob rozdělení podnikové režie, ten by byl schválen vedením společnosti a pak by již měli být s podobou tohoto rozdělení seznámeni i všichni odpovědní pracovníci včetně účetního oddělení.

Vzhledem k tomu, že tvorba rozpočtů na další rok napoprvé asi zabere více času, doporučuji začít s přípravami již během července a srpna. Do konce listopadu by pak měla být schválena konečná podoba rozpočtů.

Na základě schváleného rozpočtu lze stanovit sazbu režijní příirážky pro výrobní kalkulace. Poté co je z rozpočtových hodnot stanovena sazba režijní příirážky, může být v novém roce využíván nový postup kalkulace ceny zakázky. Od nového roku je také spuštěno rozdělování režijních náklad, resp. Výnosů dle stanového klíče, s kterým bylo účetní oddělení dostatečně včas seznámeno. Od prvního měsíce také může být využíváno rozpočtů pro hodnocení výkonosti útvarů a hodnocení zaměstnanců.

7.7 Nákladová a riziková analýza

Návrhy pro zlepšení fungování společnosti XY s.r.o. se týkaly dílčích úprav některých procesů společnosti. Zodpovědnou osobou, která by byla zodpovědná za realizaci těchto úprav, je ekonomický ředitel. Jeho úkolem by bylo především zajistit, aby se navrhované změny implementovaly do stávajícího systému společnosti. Nákladem této implementace je tak plat ekonomického ředitele, který však je placen každý měsíc. Nedošlo by tedy k zvýšení nákladů. Případně by mohlo dojít k zaplacení peněžní prémie či nějakého bonusu za úspěšnou, rychlou a efektivní implementaci.

S implementací takových změn jsou však spojena i rizika, která mohou podnik ohrozit.

V rámci úpravy evidence účetních dat hrozí v počátcích, než si všichni zainteresovaní zaměstnanci navyknu na nový proces, organizační nedostatky. Může dojít ke ztrátě dokladů, pokud si někdo neuvědomí, co je jeho povinností. Toto riziko však existuje i nyní a po úspěšném zavedení nového systému by mělo být omezeno. Další riziko se týká stanovení klíče pro rozpočet režijních nákladů společnosti jednotlivým útvarů. Pokud bude tento klíč stanoven špatně, hrozí, že některé útvary budou muset hradit nepřiměřeně vysoké náklady. Rizikem pro rozdělení podnikové režie mezi útvary je také to, že účtárna nerozdělí všechny náklady správně, nebo některé vůbec. Aby bylo možné vše důsledně řídit a kontrolovat, musí být klíč pro rozdělení správně aplikován jak při tvorbě rozpočtu, tak při provozu společnosti.

Rizika u sestavení rozpočtů jsou také podobná těm, které existují nyní, ale právě úspěšným zavedením nového postupu by měly být po čase eliminovány, či dokonce odstraněny úplně. Podstatným rizikem může v prvním období být to, že zainteresované odpovědné osoby nemají s tvorbou rozpočtu zkušenosti a může tak snadno dojít ke schválení rozpočtu, který nebude reálný a následné řízení podle takového rozpočtu nebude efektivní. V prvním období je také možné, že sestavování rozpočtu si vyžádá mnohem více času. Nesmí také dojít k vytvoření měsíčního rozpočtu prostým rozdělením ročního do jednotlivých měsíců. To je pro řízení, motivaci a odměňování zaměstnanců naprosto nevyhovující. Pokud budou ze schválených rozpočtů odvozeny další ukazatele, např. režijní přírážka, a bude tento rozpočet stanoven nesprávně, ovlivní tyto chyby i odvozené ukazatele.

Rizikem nově navrhované kalkulace je, že stanovená sazba režijní přírážky není stanovena správně, například nejsou kalkulovány správné nepřímé náklady. Dalším rizikem by mohlo být, že stanovená základna pro rozpočet režijní přírážky není vhodně stanovena. A jelikož tato základna vychází z předpokládané kapacity útvaru, je rizikem nevyužití této kapacity. Pokud by nebyla využita, nedošlo by k úhradě všech režijních nákladů. Stanovení režijní přírážky vychází také z rozpočtu schváleného na dané období, rizikem tedy je, že tento rozpočet není stanoven správně.

Dalšími riziky vztahujícími se k celému projektu jsou špatná komunikace ve společnosti, která povede k nepochopení důležitosti implementace změn a tomu, že nebudou zaměstnanci cítit motivaci pro jejich implementaci. Ještě důležitější je, aby byla implementace podporována přímo vedením společnosti.

8 VLASTNÍ DOPORUČENÍ PRO SPOLEČNOST

Z provedené analýzy vyplývá, že je ve společnosti třeba změnit systém evidence účetních informací. Nejdůležitější je zajistit přesné a správné přidělení nákladů jednotlivým útvarům., k tomu je potřeba revize klíče pro rozdělení podnikové režie. Dále je třeba zajistit, aby v účetním oddělení byly všechny náklady, resp. výnosy účtovány v období, ke kterému se vztahují.

Nejvýraznější změny, které je třeba implementovat, jsou v systému tvorby rozpočtu. Jelikož rozpočty slouží pro řízení a hodnocení zaměstnanců, je třeba zajistit, aby každý odpovědný pracovník byl začleněn již do etapy přípravy rozpočtu, a aby rozpočet odrážel předpokládaný vývoj v následujícím roce. Nelze vyhodnocovat na základě lineárního rozpočtu. Doporučuji tyto změny zavést do přípravy rozpočtu na následující rok, a jelikož u stávajícího systému rozpočtu nelze říct, zda vychází z reálných předpokladů, doporučovala bych pro první rok přípravy rozpočtů jejich stanovení na základě rozpočtu s nulovým základem.

V rámci systému rozpočtu bych také navrhovala doplnit ekonomické a finanční řízení o práci s rozpočtovou rozvahou a rozpočtovým přehled o peněžních tocích, plánem pohledávek a závazků a plánem zásob.

Kalkulační systém společnosti vyžaduje úpravy a zjednodušení. To by mělo spočívat v následujícím postupu kalkulace:

- Jednicové mzdy
- Jednicový materiál (včetně marže hrazené útvaru 300)
- Ostatní přímé náklady
- Režijní přírážka
- Celkové kalkulované náklady zakázky
- Zisk
- Kalkulovaná cena.

Problém současné využívané režijní přírážky je, že kalkulované ceny vychází nekonkurenční. V tom případě je nutné přezkoumat možnost stanovení režijní přírážky jinak, například jako je navrhovaná rozvrhová základna - počet hodin strávených prací na zakázce. Kalkulovaná cena zakázky tak vychází nižší a konkurenceschopnější. Implementace takové kalkulace však vyžaduje úspěšnou implementaci nového systému tvorby rozpočtu a nastavené

efektivního systému motivace zaměstnanců na jeho plnění. V takovém případě navrhuji systém nové kalkulace spustit od následujícího období, pro které již bude stanoven nový rozpočet.

Vzhledem k tomu, že navrhované změny budou vyžadovat vyšší nároky na ekonomického ředitele, který má současně ve svých kompetencích i správu a údržbu budov, mělo by dojít k rozšíření ekonomického oddělení o alespoň jednu osobu. Tito dva zaměstnanci by si měli rozdělit kompetence a řízení. Myslím, že jeden by se měl zaměřit na finanční řízení společnosti, jež by zahrnovalo řízení účetního oddělení, správnou evidenci účetních informací, stanovování rozdělení podnikových režii, dohled nad tvorbou kalkulací. Nový zaměstnanec by měl mít na starost kontrolní činnosti, koordinaci tvorby rozpočtů a schválení rozpočtů (Nejen rozpočtový výkaz zisku a ztrát, ale i výše zmiňovaných rozpočtů rozvahy, cash flow, plán pohledávek, závazků, skladových zásob a dalších.) a následně vyhodnocování jejich plnění.

ZÁVĚR

Tato diplomová práce je zaměřena na systém řízení nákladů ve společnosti XY s.r.o. Cílem diplomové práce bylo vytvořit projekt systému řízení nákladů na základě provedené analýzy. A cílem tohoto projektu bylo navrhnout dílčí úpravy systému řízení nákladů ve společnosti XY s.r.o., které společnosti umožní efektivnější a jednodušší řízení.

První částí diplomové práce je ta teoretická. V rámci teoretické části je zpracována literární rešerše. Jsou zde definovány základní pojmy týkající se tématu řízení nákladů. Nejprve jsou vysvětleny rozdíly mezi jednotlivými typy účetních systém – finančním, nákladovým a manažerským. Další kapitola je věnována definici a pojetí nákladů, dále možnostem jejich členění a rozdělení do kategorií podle společných znaků. V předposlední kapitole teoretické části se zabývám řízením nákladů. Jelikož existují různé přístupy k řízení nákladů, ale ten tradiční jej spatřuje v nástrojích řízení, jako jsou kalkulace, plány a rozpočty, jsou součástí této kapitoly definice kalkulací, plánů a rozpočtů. Kalkulace jsou definovány společně s kalkulacním systémem a podkapitoly jsou věnované moderním typům kalkulací a to kalkulací cílových nákladů, kalkulaci podle životního cyklu a kalkulaci na základě dílčích aktivit. Další část je věnována definici plánů a popisu plánovacího procesu. Poslední část je zaměřena na rozpočty. Rozpočet je zde definován, je naznačeno rozdělení rozpočtů a především je popsán postup tvorby rozpočtu. Zvlášť jsou podkapitoly věnovány definici a postupu tvorby rozpočtů na základě moderních metod rozpočtu s nulovým základem a rozpočtu na základě dílčích aktivit. Na závěr teoretické části je vlastní shrnutí všech poznatků.

Druhá, praktická, část diplomové práce je rozdělena na dvě části. V první je představena společnost XY s.r.o., pro niž je následně navrhován projekt řízení nákladů. Na základě provedené analýzy současného stavu systému řízení nákladů, která byla zaměřena na evidenci účetních informací, systém rozpočetnictví a kalkulační systém, byly identifikovány nedostatky v řízení nákladů. Tyto nedostatky byly definovány ve všech těchto oblastech, v rámci evidence nákladů se jednalo o nepřesně a tedy neefektivně stanovený klíč pro rozdělení podnikové režie mezi jednotlivé útvary společnosti. Zásadní nedostatky byly identifikovány v systému tvorby rozpočtů. Tyto měsíční rozpočty jsou většinou stanoveny lineárním rozdělením ročního rozpočtu a takový je pak používán pro hodnocení útvaru a zaměstnanců. Významným nedostatkem tvorby rozpočtu je i skutečnost, že nejsou odpovědní pracovníci do tvorby rozpočtu zapojeni. V rámci sestavování kalkulace byl identifikován problém nekurenčních cen.

Na základě identifikace těchto nedostatků jsem v projektové části diplomové práce přistoupila k návrhu dílčích úprav systému řízení nákladů, které by umožnily efektivnější, jednodušší a jasnější řízení společnosti. Pro evidenci nákladů jsem navrhla nový proces této evidence, který umožňuje sledovat pohyb účetních dokladů ve společnosti, jejich rychlejší zpracování a přidělení správným odpovědným osobám. Avšak důležitější navrhovanou úpravou je revize rozdělovacího klíče podnikové režie mezi jednotlivé útvary. Prošla jsem jednotlivé nákladové položky a identifikovala ty, které lze přidělit přímo na jednotlivé útvary a přitom jsou účtována na útvar podnikové režie a u položek nákladů, které přímo rozdělit nelze jsem navrhovala rozvrhové základny pro jejich efektivní rozdělení. Rozvrhové základy jsem volila podle toho, o jaký typ nákladů se jedná a k čemu se nejvíce vztahuje.

Pro systém tvorby rozpočtu jsem také navrhovala nový postup přípravy rozpočtů, který bude umožňovat zapojení odpovědných pracovníků do fáze jejich přípravy a tím umožní jejich vyšší motivaci na plnění rozpočtů. Byl kladen důraz především na to, aby byl rozpočet stanoven na základě reálného předpokladu vývoje následujícího roku a ten také kopíroval.

Na základě definovaného systému tvorby rozpočtu, který by měl zabezpečovat práci s reálnými daty, byla upravena sazba režijní příirážky pro kalkulaci. Navrhla jsem novou rozpočtovou základnu, namísto jednicových mezd počet odpracovaných hodin na zakázce. Navrhla sestavení sazby režijní příirážky na základě kapacity útvaru 100 výroba. A jelikož je tato kapacita stanovována jako předpokládaná na další rok, jsou i nepřímé náklady k ní vztahované brány ty rozpočtované. Takto sestavená kalkulace pak udává kalkulovanou cenu nižší, než jaká je kalkulovaná společností používaným postupem, a tak i konkurenceschopnější.

Na závěr projektové části diplomové práce jsem shrnula má doporučení pro další postup společnosti XY s.r.o. v řízení nákladů.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- ČESKO. 1991. Zákon č.563/1991 ze dne 31. prosince 1991 o účetnictví. In: *Sbírka zákonů České republiky* [online]. Částka 107, s. 2802 – 2810 [cit. 28. 3. 2014]. Dostupné z http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=563/1991&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy
- DRURY, Colin.2005. *Management accounting for business*. 3rd ed. London: Thomson, xxiv, 549 s. ISBN 18-448-0152-7.
- HRADECKÝ, Mojmír. 2008. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada, 259 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
- KEŘKOVSKÝ, Miloslav a Oldřich VYKYPĚL. 2006. *Strategické řízení: teorie pro praxi*. 2. vyd. Praha: C.H. Beck, xiv, 206 s. C.H. Beck pro praxi. ISBN 80-717-9453-8.
- KRÁL, Bohumil. 2002. *Manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Praha: Management Press, 547 s. ISBN 80-726-1062-7.
- LAZAR, Jaromír. 2012. *Manažerské účetnictví a controlling*. 1. vyd. Praha: Grada, 271 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-802-4741-338.
- PETŘÍK, Tomáš. 2009. *Ekonomické a finanční řízení firmy: manažerské účetnictví v praxi*. 2., výrazně rozš. a aktualiz. vyd. Praha: Grada, 735 s. ISBN 978-80-247-3024-0.
- POPEŠKO, Boris. 2009. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 1. vyd. Praha: Grada, 233 s. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-2974-9.
- PORTER, Michael E. 1993. *Konkurenční výhoda: (jak vytvořit a udržet si nadprůměrný výkon)*. Praha: Victoria Publishing, 626 s. ISBN 80-856-0512-0.
- SYNEK, Miloslav. 2006. *Podniková ekonomika*. 4. přeprac. a dopl. vyd. Praha: C. H. Beck, xxv, 475 s. ISBN 80-717-9892-4.
- SYNEK, Miloslav. 2011. *Manažerská ekonomika*. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 471 s. Expert (Grada). ISBN 978-80-247-3494-1.
- ŠIMAN, Josef a Petr PETERA. 2010. *Financování podnikatelských subjektů: teorie pro praxi*. Vyd. 1. V Praze: C.H. Beck, 192 s. C.H. Beck pro praxi. ISBN 978-80-7400-117-8.
- ŠOLJAKOVÁ, Libuše. 2003. *Manažerské účetnictví pro strategické řízení*. Vyd. 1. Praha: Management Press, 146 s. ISBN 80-726-1087-2.
- ŠOLJAKOVÁ, Libuše. 2009. *Strategicky zaměřené manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Praha: Management Press, 206 s. ISBN 978-80-7261-199-7.

WILEMAN, Andrew. 2010. *Driving down cost: how to manage and cut costs--intelligently*. New ed., Rev. pbk. ed. London, U.K: Nicholas Brealey Pub. ISBN 978-185-7885-446.

WÖHE, Günter. 2007. *Úvod do podnikového hospodářství*. 2. přeprac. a dopl. vyd. Praha: C. H. Beck, xxix, 928 s. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7179-897-2.

ŽŮRKOVÁ, Hana. 2007. *Plánování a kontrola: klíč k úspěchu*. 1. vyd. Praha: Grada, 135 s. ISBN 9788024718446.

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1: Pojetí nákladů.....	12
Obrázek 2: Kalkulační systém	24
Obrázek 3: Schéma onákladových útvarů a středisek společnosti XY s.r.o.	42
Obrázek 4: Náklady středisek v roce 2013	43
Obrázek 5: Pvodní průběh procesu evidence dokladů.....	53
Obrázek 6: Proces navrhovaného průběhu evidence účetních dokladů.....	53
Obrázek 7: Schéma procesu tvoby rozpočtu ve společnosti XY s.r.o.	63
Obrázek 8: Schéma navrhovaného procesu tvorby rozpočtu ve společnosti XY s.r.o.	64

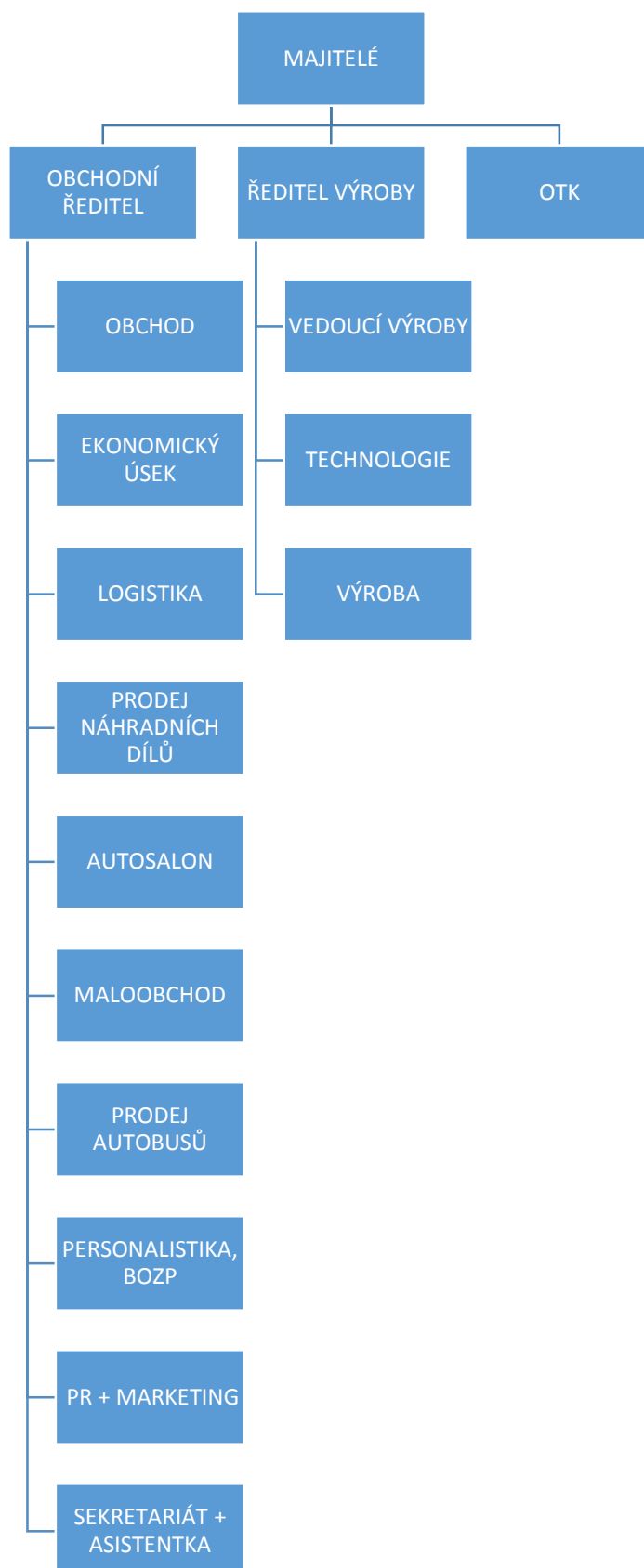
SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Základní charakteristika finančního a nákladového účetnictví	9
Tabulka 2: Základní charakteristika finančního, hodnotového a ekonomického pojetí nákladů	14
Tabulka 3: Nákladové druhy a jejich struktura ve společnosti XY s.r.o.	38
Tabulka 4: Vývoj nákladových druhů v letech 2009 – 2013 (v tis. Kč).....	39
Tabulka 5: Vertikální analýza nákladových druhů (v tisících Kč)	41
Tabulka 6: Rozbor nákladové náročnosti jednotlivých útvarů společnosti v roce 2013 (v tis. Kč).....	44
Tabulka 7: Rozdělení nákladů dle zaměstnanců.....	46
Tabulka 8: Kalkulace regenerace klimatizace včetně výměny filtru (autobus).....	48
Tabulka 9: Kalkulace regenerace klimatizace včetně výměny filtru (autobus) – ekonomický ředitel	49
Tabulka 10: Průměrný počet zaměstnanců společnosti XY s.r.o. v letech 2009 - 2013, plán 2014	54
Tabulka 11: Průměrný plánovaný počet zaměstnanců jednotlivých útvarů společnosti XY s.r.o.	54
Tabulka 12: Procentuální sazba rozdělení nákladů podnikové režie podle počtu zaměstnanců	55
Tabulka 13: Procentuální rozdělení režijních nákladů podle tržeb útvarů	56
Tabulka 14: Procentuální rozdělení nákladů dle m ²	57
Tabulka 15: Procentuální rozdělení nákladů na spotřebu vody	58
Tabulka 16: Procentuální rozdělení ponákladů podle počtu PC.....	59
Tabulka 17: Procentuální rozdělení nákladů podle počtu aut.....	61
Tabulka 18: Návrh výkazu pro hodnocení plnění rozpočtu.....	65
Tabulka 19: Výpočet sazby režijní přírážky útvaru a střediska 100 výroba.....	66
Tabulka 20: Vlastní návrh kalkulace (regenerace klimatizace včetně výměny filtru-autobus)	67

SEZNAM PŘÍLOH

PŘÍLOHA P I: ORGANIZAČNÍ STRUKTURA SPOLEČNOSTI XY S.R.O.....	79
PŘÍLOHA P II: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁT SPOLEČNOSTI XY S.R.O.....	80
PŘÍLOHA P III: ROZDĚLENÍ PODNIKOVÉ REŽIE MEZI OSTATNÍ ÚTVARY SPOLEČNOSTI XY S.R.O.....	82
PŘÍLOHA IV: STANOVENÍ REŽIJNÍ PŘIRÁŽKY VÝROBY	85
PŘÍLOHA V: UKÁZKA ROZPOČTU PRO ROK 2014.....	86
PŘÍLOHA Č. VI: UKÁZKA VYHODNOCENÍ SKUTEČNOSTI VS. PLÁN.....	92

PŘÍLOHA P I: ORGANIZAČNÍ STRUKTURA SPOLEČNOSTI XY S.R.O.



PŘÍLOHA P II: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁT SPOLEČNOSTI XY S.R.O.

	TEXT	2009	2010	%změna	2011	%změna	2012	%změna	2013	%změna
I.	Tržby za prodej zboží	316 685	323 753	2%	214 431	-34%	258 442	21%	328 358	27%
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	286 287	299 152	4%	186 083	-38%	226 462	22%	283 528	25%
+	Obchodní marže	30 398	24 601	-19%	28 348	15%	31 980	13%	44 830	40%
II.	Výkony	115 881	166 221	43%	145 556	-12%	147 877	2%	142 498	-4%
II.1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	98 546	137 757	40%	142 235	3%	144 783	2%	124 750	-14%
II.2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	37	3 988	10635%	-4 364	-209%	-72	-98%	3 326	-4689%
II.3.	Aktivace	17 298	24 476	42%	7 686	-69%	3 166	-59%	14 423	356%
B.	Výkonová spotřeba	84 479	125 500	49%	108 823	-13%	109 425	1%	120 296	10%
B.1.	Spotřeba materiálu a energie	52 831	68 177	29%	58 669	-14%	55 619	-5%	64 882	17%
B.2.	Služby	31 648	57 323	81%	50 154	-13%	53 806	7%	55 414	3%
+	Přidaná hodnota	61 800	65 322	6%	65 080	0%	70 432	8%	67 033	-5%
C.	Osobní náklady	55 741	56 733	2%	57 291	1%	55 839	-3%	56 188	1%
C.1.	Mzdové náklady	41 960	42 413	1%	43 029	1%	42 020	-2%	42 297	1%
C.2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	0	0		0		0		0	
C.3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	13 688	14 243	4%	14 028	-2%	13 650	-3%	13 698	0%
C.4.	Sociální náklady	94	77	-19%	234	205%	170	-28%	194	14%
D.	Daně a poplatky	613	617	1%	649	5%	687	6%	655	-5%
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	7 423	7 227	-3%	7 518	4%	8 964	19%	8 715	-3%
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	7 739	12 475	61%	22 315	79%	14 328	-36%	5 153	-64%
III.1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	7 567	11 840	56%	21 327	80%	13 351	-37%	4 709	-65%
III.2.	Tržby z prodeje materiálu	171	635	270%	988	56%	976	-1%	444	-55%
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a m	5 898	10 433	77%	19 067	83%	12 230	-36%	4 055	-67%
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	5 898	10 433	77%	19 067	83%	12 230	-36%	4 055	-67%
F.2.	Prodaný materiál	0	0		0		0		0	
G.	Změna stavu rezerv a opr.p. v prov.oblastí a kompl	1 463	-7 148	-588%	-1 471	-79%	2 052	-239%	0	-100%
IV.	Ostatní provozní výnosy	5 893	10 487	78%	12 633	20%	3 213	-75%	2 062	-36%
H.	Ostatní provozní náklady	1 604	2 371	48%	13 757	480%	2 746	-80%	1 593	-42%
V.	Převod provozních výnosů	0	0		0		0		0	
I.	Převod provozních nákladů	0	0		0		0		0	
	TEXT	2009	2010	%změna	2011	%změna	2012	%změna	2013	%změna

*	Provozní výsledek hospodaření	2 689	18 049	571%	3 216	-82%	5 455	70%	3 042	-44%
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	0	10 000		0	-100%	0		0	
J.	Prodané cenné papíry a podíly	0	23		0	-99%	0	-100%	0	
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	0	0		0		0	13%	0	-100%
VII.1.	Výnosy z podílů ovládaných a řízených osobách a úč	0	0		0		0	13%	0	-100%
VII.2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a p	0	0		0		0		0	
VII.3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	0	0		0		0		0	
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	0	0		0		0		0	
K.	Náklady z finančního majetku	0	0		0		0		0	
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	0	0		0		0		0	
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	0	0		0		0		0	
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční	0	0		0		0		0	
X.	Výnosové úroky	379	156	-59%	11	-93%	137	1202%	339	147%
N.	Nákladové úroky	912	1 177	29%	1 263	7%	1 036	-18%	976	-6%
XI.	Ostatní finanční výnosy	464	1 974	325%	11 501	483%	2 471	-79%	946	-62%
O.	Ostatní finanční náklady	1 973	4 536	130%	12 143	168%	2 685	-78%	634	-76%
XII.	Převod finančních výnosů	0	0		0		0		0	
P.	Převod finančních nákladů	0	0		0		0		0	
*	Finanční výsledek hospodaření	-2 042	6 394	-413%	-1 894	-130%	-1 113	-41%	-325	-71%
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	0	2 792		476	-83%	887	86%	273	-69%
Q.1.	- splatná	0	2 792		476	-83%	887	86%	273	-69%
Q.2.	- odložená	0	0		0		0		0	
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	647	21 651	3247%	847	-96%	3 455	308%	2 444	-29%
XIII.	Mimořádné výnosy	0	0		0		0		0	
R.	Mimořádné náklady	0	0		0		0		0	
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti	0	0		0		0		0	
S.1.	- splatná	0	0		0		0		0	
S.2.	- odložená	0	0		0		0		0	
*	Mimořádný výsledek hospodaření	0	0		0		0		0	
W.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům	0	0		0		0		0	
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	647	21 651	3247%	847	-96%	3 455	308%	2 444	-29%
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř.30+48+	647	24 443	3678%	1 323	-95%	4 342	228%	2 717	-37%

PŘÍLOHA P III: ROZDĚLENÍ PODNIKOVÉ REŽIE MEZI OSTATNÍ ÚTVARY SPOLEČNOSTI XY S.R.O.

400 Podniková režie		leden	%
602 . 500	Pronájem podnikové chaty	5,000	
602 . 600	Ostatní tržby za služby	95,000	
602 . 810	Tržby za obědy od zaměstnanců	35,000	
		233	1,750 5%
		360	8,750 25%
		100	19,250 55%
		500	5,250 15%
602 .	Tržby z prodeje služeb	135,000	
663 . 000	Kursově zisky	10,000	
		360	10,000 100%
663 .	Kursově zisky	10,000	
Výnosy		145,000	
501 . 300	Spotřeba materiálu na opravu vlas	15,000	
501 . 400	Spotřeba DDM sledovaného	7,500	
501 . 420	Spotřeba ochranných pomůcek	1,800	
501 . 500	Spotřeba ostatního režijního mate	9,000	
501 . 501	Spotřeba kancelářských potřeb	5,300	
501 . 510	Spotřeba ostatního režijního mate	35,000	
501 . 600	Spotřeba PHM	36,500	
501 . 900	Spotřeba reklamních předmětů	1,600	
501 .	Spotřeba materiálu	111,700	
502 . 100	Spotřeba elektrické energie	38,640	
		233	5,796 15%
		360	9,66 25%
		100	17,388 45%
		500	5,796 15%
502 . 200	Spotřeba páry (tepla)	52,200	
		233	2,610 5%
		360	13,050 25%
		100	28,710 55%
		500	7,830 15%
502 . 300	Spotřeba vody	5,000	
		233	0,250 5%
		360	1,250 25%
		100	2,750 55%
		500	0,750 15%
502 . 400	Spotřeba zemního plynu	39,090	
		233	9,773 25%
		360	5,864 1500%
		100	17,591 45%
		500	5,864 15%
502 .	Spotřeba energie	134,930	
511 . 100	Opravy a udržování vlastního maje	5,500	
		100	2,750 50%
		360	2,750 50%
511 .	Opravy a udržování	5,500	
512 . 100	Cestovné	0,600	
512 .	Cestovné	0,600	
513 .	Náklady na reprezentaci	8,000	
518 . 200	Výkony spojů	10,750	
518 . 500	Náklady na pořízení softwaru	1,500	
518 . 700	Nájemné	28,500	
518 . 800	Ostatní služby	108,550	

400 Podniková režie		leden %	
518 . 801	Náklady na úklid	15,900	
	233	0,795	5%
	360	3,975	25%
	100	8,745	55%
	500	2,385	15%
518 . 802	Náklady na ostrahu	49,600	
	233	2,480	5%
	360	12,400	25%
	100	27,280	55%
	500	7,440	15%
518 . 803	Náklady na stočné	3,600	
	233	0,180	5%
	360	0,900	25%
	100	1,980	55%
	500	0,540	15%
518 . 804	Náklady na údržba software	30,000	
	233	1,500	5%
	243	1,500	5%
	360	13,500	45%
	100	9,000	30%
	500	4,500	15%
518 . 805	Náklady na provoz internetu	3,800	
	233	0,19	5%
	360	0,95	25%
	100	3,43	55%
	500	0,57	15%
518 . 806	Náklady na právní služby	5,000	
	243	0,250	5%
	360	1,250	25%
	100	2,750	55%
	500	0,750	15%
518 . 810	Náklady na obědy hrazená zaměstnavatelem	75,000	
	233	3,750	5%
	360	18,750	25%
	100	41,250	55%
	500	11,250	15%
518 . 820	Školení zaměstnanců	7,600	
	243	0,760	10%
	360	2,280	30%
	100	3,800	50%
	500	0,760	10%
518 . 830	Náklady na likvidaci odpadů	1,400	
518 . 900	Náklady na reklamní služby	5,000	
518 .	Ostatní služby	346,200	
521 . 300	Mzdy ostatní	445,000	
521 . 350	Mzdy ostatní - příspěvek na penzi	16,200	
521 . 450	Odstupné	0,000	
521 . 500	OON Dohody, ZN,	7,500	
521 .	Mzdové náklady	468,700	
522 . 000	Příjmy společníků ze závislé činn	150,000	
522 .	Příjmy společníků a členů družstv	150,000	
524 . 000	Zákonné sociální pojištění	202,300	
524 .	Zákonné sociální pojištění	202,300	
531 . 000	Daň silniční	0,700	
531 .	Daň silniční	0,700	
532 . 000	Daň z nemovitostí	13,550	
	233	0,678	5%
	360	3,388	25%
	100	7,453	55%
	500	2,033	15%

400 Podniková reže		leden %	
532 .	Daň z nemovitostí		13,550
538 . 000	Ostatní daně a poplatky		1,700
538 .	Ostatní daně a poplatky		1,700
543 .	Dary		11,500
		233	0,575 5%
		360	2,875 25%
		100	6,325 55%
		500	1,725 15%
548 . 100	Ostatní provozní náklady		0,200
548 . 200	Náklady na povýšení DM do limitu		3,500
548 . 300	Provozní pojištění		20,650
		233	1,033 5%
		243	2,065 10%
		360	6,195 30%
		100	7,228 35%
		500	4,130 20%
548 .	Ostatní provozní náklady		24,350
551 . 100	Odpisy dlouhodobého nehmotného ma		15,000
551 . 200	Odpisy dlouhodobého hmotného maje		203,850
551 .	Odpisy dlouhodobého nehmotného a		218,850
562 . 100	Úroky placené bankám a obch.partn		61,500
		243	6,150 10%
		360	27,675 45%
		100	15,375 25%
		500	12,300 20%
562 . 200	Úroky placené bankám z dlouhodobé		15,000
		360	6,000 40%
		100	8,250 55%
		500	0,750 5%
562 .	Úroky		76,500
563 . 000	Kursově ztráty		5,000
		360	5,000 100%
563 .	Kursově ztráty		5,000
568 . 100	Ostatní finanční náklady		25,000
568 .	Ostatní finanční náklady		25,000
Náklady			1 805,080
Výnosy			145,000
Náklady			1 805,080
			ZTRÁTA
			-1 660,080

PŘÍLOHA IV: STANOVENÍ REŽIJNÍ PŘIRÁŽKY VÝROBY

100	Výroba	Nárůstem 2013	Nárůstem 2013 úprava dat
501	100 Spotřeba jednicového materiálu	6 710 189,82	
501	110 Spotřeba jednicového materiálu ze s	36 401 277,62	
501	200 Spotřeba materiálu na záruční oprav	750,00	750,00
501	210 Spotřeba materiálu na záruční oprav	416 099,97	416 099,97
501	290 Spotřeba pořizovacích nákladů na ma	237 536,51	
501	300 Spotřeba materiálu na opravu vlastn	133 729,76	133 729,76
501	310 Spotřeba materiálu na opravu vlastn	55 758,02	55 758,02
501	400 Spotřeba DDM sledovaného	241 936,93	241 936,93
501	420 Spotřeba ochranných pomůcek	236 414,31	236 414,31
501	500 Spotřeba ostatního režijního materi	27 649,66	27 649,66
501	501 Spotřeba kancelářských potřeb	14 239,27	14 239,27
501	510 Spotřeba ostatního režijního materi	2 351 095,95	2 351 095,95
501	600 Spotřeba PHM	118 337,83	118 337,83
501	900 Spotřeba reklamních předmětů	25 284,26	25 284,26
502	100 Spotřeba elektrické energie	726 480,10	726 480,10
502	200 Spotřeba páry (tepla)	1 383 866,60	1 383 866,60
502	300 Spotřeba vody	173 906,49	173 906,49
502	400 Spotřeba zemního plynu	146 236,25	146 236,25
504	750 Prodané zboží sklad 310	1 712 501,62	
511	100 Opravy a udržování vlastního majetk	499 504,97	499 504,97
512	100 Cestovné	74 499,52	74 499,52
513	000 Náklady na reprezentaci	28 684,47	28 684,47
518	100 Ostatní služby na výrobní zakázky	28 140 875,53	
518	200 Výkony spojů	17 992,43	17 992,43
518	250 Ostatní služby na výrobní zakázky T	1 156,96	
518	300 Externí náklady na záruční opravy	228 494,75	228 494,75
518	800 Ostatní služby	642 684,16	642 684,16
518	803 Náklady na stočné	346 235,50	346 235,50
518	805 Náklady na provoz internetu	15 669,00	15 669,00
518	806 Náklady na právní služby	67 611,50	67 611,50
518	820 Školení zaměstnanců	317 291,94	317 291,94
518	830 Náklady na likvidaci odpadů	174 419,10	174 419,10
518	900 Náklady na reklamní služby	58 224,50	58 224,50
521	100 Jednicové mzdy	7 020 688,00	
521	200 Mzdy na záruční opravy	181 104,00	181 104,00
521	300 Mzdy ostatní	6 711 530,00	6 711 530,00
521	350 Mzdy ostatní - příspěvek na penzijn	574 272,00	574 272,00
521	500 OON Dohody, ZN,	111 150,00	111 150,00
524	000 Zákonné sociální pojištění	4 502 765,62	4 502 765,62
527	100 Náhrady nemoc z nákladů firmy	119 120,00	119 120,00
531	000 Daň silniční	52 144,00	52 144,00
538	000 Ostatní daně a poplatky	12 758,35	12 758,35
541	000 Zůstatková cena prodaného dlouhodob	23 136,00	
548	100 Ostatní provozní náklady	1 376,71	1 376,71
548	200 Náklady na povýšení DM do limitu	1 669,00	1 669,00
548	300 Provozní pojištění	201 282,39	201 282,39
548	900 Ostatní náklady nedaňové	46 258,43	46 258,43
551	200 Odpisy dlouhodobého hmotného majetk	1 592 148,00	1 592 148,00
559	000 Tvorba opravných položek	318 489,09	318 489,09
563	000 Kursové ztráty	3 866,87	3 866,87
568	100 Ostatní finanční náklady	12 940,96	12 940,96
	Náklady	102 149 902,73	22 965 972,66
			327%

PŘÍLOHA V: UKÁZKA ROZPOČTU PRO ROK 2014

100 – výroba													
Popis	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	Nárůstem
Tržby z prodeje služeb hlavní	3 277,0	4 683,5	8 620,5	12 870,5	9 184,0	10 784,0	10 324,0	2 097,0	5 724,0	2 120,0	2 120,0	2 120,0	73 924,8
Tržby z prodeje služeb hlavní	-	125,0	125,0	1 000,0	1 000,0	1 000,0	1 000,0	1 000,0	1 000,0	1 000,0	1 000,0	1 000,0	9 250,0
Ostatní tržby za služby	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	60,0
Tržby za obědy od zaměstnanců	19,3	19,3	19,3	19,3	19,3	19,3	19,3	19,3	19,3	19,3	19,3	19,3	231,0
Tržby z prodeje služeb	3 301,3	4 832,8	8 769,8	13 894,8	10 208,3	11 808,3	11 348,3	3 121,3	6 748,3	3 144,3	3 144,3	3 144,3	83 465,8
Změna stavu nedokončené výroby	150,0	150,0	150,0	150,0	150,0	150,0	150,0	150,0	150,0	150,0	150,0	150,0	1 800,0
Změna stavu nedokončené výroby	150,0	150,0	150,0	150,0	150,0	150,0	150,0	150,0	150,0	150,0	150,0	150,0	1 800,0
Aktivace materiálu a zboží	150,0	150,0	150,0	150,0	150,0	150,0	150,0	150,0	150,0	150,0	150,0	150,0	1 800,0
Aktivace materiálu a zboží	150,0	150,0	150,0	150,0	150,0	150,0	150,0	150,0	150,0	150,0	150,0	150,0	1 800,0
Tržby z prodeje šrotu a odpadu	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	180,0
Tržby z prodeje materiálu	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	180,0
Výnosy	3 616,3	5 147,8	9 084,8	14 209,8	10 523,3	12 123,3	11 663,3	3 436,3	7 063,3	3 459,3	3 459,3	3 459,3	87 245,8
Spotřeba jednicového materiálu	13,0	13,0	13,0	13,0	13,0	13,0	13,0	13,0	13,0	13,0	13,0	13,0	156,0
Spotřeba jednicového materiálu	1 501,8	2 321,0	4 048,0	7 710,0	4 461,6	4 578,0	4 380,0	832,0	2 695,0	465,0	465,0	465,0	33 922,4
Spotřeba materiálu na záruční	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	180,0
Spotřeba pořízovacích nákladů	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	180,0
Spotřeba materiálu na opravu v	3,0	3,0	3,0	3,0	3,0	3,0	3,0	3,0	3,0	3,0	3,0	3,0	36,0
Spotřeba materiálu na opravu v	2,0	2,0	2,0	2,0	2,0	2,0	2,0	2,0	2,0	2,0	2,0	2,0	24,0
Spotřeba DDM sledovaného	2,0	2,0	2,0	2,0	2,0	2,0	2,0	2,0	2,0	2,0	2,0	2,0	24,0
Spotřeba ochranných pomůcek	7,0	7,0	7,0	7,0	7,0	7,0	7,0	7,0	7,0	7,0	7,0	7,0	84,0
Spotřeba ostatního režijního m	0,7	0,7	0,7	0,7	0,7	0,7	0,7	0,7	0,7	0,7	0,7	0,7	8,4
Spotřeba kancelářských potřeb	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	4,8
Spotřeba ostatního režijního m	135,0	135,0	135,0	135,0	135,0	135,0	135,0	135,0	135,0	135,0	135,0	135,0	1 620,0
Spotřeba PHM	7,0	7,0	7,0	7,0	7,0	7,0	7,0	7,0	7,0	7,0	7,0	7,0	84,0
Spotřeba reklamních předmětů	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	12,0
Spotřeba materiálu	1 702,9	2 522,1	4 249,1	7 911,1	4 662,7	4 779,1	4 581,1	1 033,1	2 896,1	666,1	666,1	666,1	36 335,6
Spotřeba elektrické energie	90,2	81,7	75,5	63,2	53,5	53,5	50,1	50,1	53,5	63,2	78,2	79,7	792,4
Spotřeba páry (tepla)	291,6	364,4	216,0	108,0	67,4	48,6	40,4	54,0	67,4	102,6	202,6	270,0	1 833,2
Spotřeba vody	12,8	12,8	12,8	12,8	12,8	12,8	12,8	12,8	12,8	12,8	12,8	12,8	153,0
Spotřeba zemního plynu	54,4	51,7	45,0	32,7	14,5	16,9	9,1	11,3	11,6	28,2	36,7	53,0	365,1

Daň silniční	6,0	6,0	6,0	6,0	6,0	6,0	6,0	6,0	6,0	6,0	6,0	6,0	72,0
Popis	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	Nárůstem
Daň z nemovitostí	7,5	7,5	7,5	7,5	7,5	7,5	7,5	7,5	7,5	7,5	7,5	7,5	89,4
Daň z nemovitostí	7,5	7,5	7,5	7,5	7,5	7,5	7,5	7,5	7,5	7,5	7,5	7,5	89,4
Ostatní daně a poplatky	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	6,0
Ostatní daně a poplatky	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	6,0
Dary	6,3	6,3	6,3	6,3	6,3	6,3	6,3	6,3	6,3	6,3	6,3	6,3	76,0
Provozní pojištění	22,2	22,2	22,2	22,2	22,2	22,2	22,2	22,2	22,2	22,2	22,2	22,2	266,8
Ostatní provozní náklady	22,2	22,2	22,2	22,2	22,2	22,2	22,2	22,2	22,2	22,2	22,2	22,2	266,8
Odpisy dlouhodobého hmotného m	145,0	145,0	145,0	145,0	145,0	145,0	145,0	145,0	145,0	145,0	145,0	145,0	1 740,0
Odpisy dlouhodobého nehmotného	145,0	145,0	145,0	145,0	145,0	145,0	145,0	145,0	145,0	145,0	145,0	145,0	1 740,0
Úroky placené bankám a obch.pa	15,4	15,4	15,4	15,4	15,4	15,4	15,4	15,4	15,4	15,4	15,4	15,4	184,6
Úroky placené bankám z dlouhod	8,3	8,3	8,3	8,3	8,3	8,3	8,3	8,3	8,3	8,3	8,3	8,3	99,0
Úroky	23,6	23,6	23,6	23,6	23,6	23,6	23,6	23,6	23,6	23,6	23,6	23,6	283,6
Ostatní finanční náklady	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	3,6
Ostatní finanční náklady	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	3,6
Náklady	4 880,7	5 450,4	8 421,1	11 365,5	7 478,6	8 623,6	8 361,3	2 901,1	5 264,1	2 573,7	2 697,2	2 782,4	70 799,7
	ZTRÁTA	ZTRÁTA	ZISK	ZISK	ZISK	ZISK	ZISK	ZISK	ZISK	ZISK	ZISK	ZISK	ZISK
	-1 264,4	-302,6	663,7	2 844,3	3 044,7	3 499,7	3 302,0	535,1	1 799,2	885,5	762,1	676,9	16 446,1

PŘÍLOHA Č. VI: UKÁZKA VYHODNOCENÍ SKUTEČNOSTI VS. PLÁN

Ozna- čení	Společnost XY s.ro.	I.-III.2013	I.-III.2014	plán I.- III.2014	odchylka (plán)
I.	Tržby za prodej zboží	38 270 850	98 644 782	130 063 534	-31 418 752
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	31 995 854	87 452 220	119 047 899	-31 595 679
+	Obchodní marže	6 274 997	11 192 562	11 015 635	176 927
II.	Výkony	40 959 812	20 940 299	23 458 132	-2 517 833
II.1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	32 793 293	16 498 638	22 423 132	-5 924 494
II.2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	7 179 075	-5 003 505	450 000	-5 453 505
II.3.	Aktivace	987 444	9 445 166	585 000	8 860 166
B.	Výkonová spotřeba	31 069 035	19 254 252	20 372 446	-1 118 194
B.1.	Spotřeba materiálu a energie	21 285 757	11 071 187	13 407 594	-2 336 407
B.2.	Služby	9 783 278	8 183 065	6 964 852	1 218 213
+	Přidaná hodnota	16 165 774	12 878 608	14 101 321	-1 222 713
C.	Osobní náklady	14 029 922	13 938 182	14 640 074	-701 892
C.1.	Mzdové náklady	10 556 737	10 607 102	11 230 162	-623 060
C.2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	0	0	0	0
C.3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojišť	3 430 778	3 308 931	3 391 912	-82 981
C.4.	Sociální náklady	42 407	22 149	18 000	4 149
D.	Daně a poplatky	62 751	79 783	123 216	-43 433
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného ma- jetku	2 238 765	1 962 287	2 071 354	-109 067
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	2 551 463	991 164	4 245 000	-3 253 836
III.1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	2 454 355	824 793	4 200 000	-3 375 207
III.2.	Tržby z prodeje materiálu	97 109	166 370	45 000	121 370
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a m	2 167 038	677 988	2 988 000	-2 310 012
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	2 167 038	677 988	2 988 000	-2 310 012
F.2.	Prodaný materiál	0	0	0	0
G.	Změna stavu rezerv a opr.p. v prov.oblasti a kompl	0	0	0	0
IV.	Ostatní provozní výnosy	121 856	59 051	90 000	-30 949
H.	Ostatní provozní náklady	521 377	477 391	299 013	178 378
V.	Převod provozních výnosů	0	0	0	0
I.	Převod provozních nákladů	0	0	0	0
*	Provozní výsledek hospodaření	-180 760	-3 206 809	-1 685 336	-1 521 473
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	0	0	0	0
J.	Prodané cenné papíry a podíly	0	0	0	0
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	0	0	0	0
VII.1.	Výnosy z podílů ovládaných a řízených osobách a úč	0	0	0	0
VII.2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a p	0	0	0	0
VII.3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	0	0	0	0
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	0	0	0	0
K.	Náklady z finančního majetku	0	0	0	0
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	0	0	0	0
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	0	0	0	0
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční	0	0	0	0
X.	Výnosové úroky	1 135	20 271	0	20 271
N.	Nákladové úroky	226 500	262 386	229 500	32 886
XI.	Ostatní finanční výnosy	516 420	23 213	30 000	-6 787

Ozna- čení	Společnost XY s.r.o.	I.-III.2013	I.-III.2014	plán I.- III.2014	odchylka (plán)
O.	Ostatní finanční náklady	105 333	117 011	131 700	-14 689
XII.	Převod finančních výnosů	0	0	0	0
P.	Převod finančních nákladů	0	0	0	0
*	Finanční výsledek hospodaření	185 721	-335 913	-331 200	-4 713
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	273 030	0	0	0
Q.1.	- splatná	273 030	0	0	0
Q.2.	- odložená	0	0	0	0
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	-268 069	-3 542 722	-2 016 536	-1 526 186
XIII.	Mimořádné výnosy	0	0	0	0
R.	Mimořádné náklady	0	0	0	0
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti	0	0	0	0
S.1.	- splatná	0	0	0	0
S.2.	- odložená	0	0	0	0
*	Mimořádný výsledek hospodaření	0	0	0	0
W.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům	0	0	0	0
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	-268 069	-3 542 722	-2 016 536	-1 526 186
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř.30+48+	4 961	-3 542 722	-2 016 536	-1 526 186