

Analýza nákladů a jejich řízení ve výrobním závodě firmy XY a.s.

Lenka Janáčková

Bakalářská práce
2015



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav podnikové ekonomiky
akademický rok: 2014/2015

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Lenka Janáčková**
Osobní číslo: **M12156**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Management a ekonomika**
Forma studia: **prezenční**

Téma práce: **Analýza nákladů a jejich řízení ve výrobním závodě firmy XY a.s.**

Zásady pro vypracování:

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Provedte literární rešerši týkající se podnikových nákladů a metod jejich řízení.

II. Praktická část

- Zpracujte analýzu nákladů a jejich současného způsobu řízení firmy XY a.s.
- Zhodnoťte výsledky analýz a stanovte návrhy a doporučení, které povedou ke zlepšení řízení nákladů ve výrobním závodě firmy XY a.s.

Závěr

Rozsah bakalářské práce: cca 40 stran
Rozsah příloh:
Forma zpracování bakalářské práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

DRURY, Colin. Management and cost accounting. 6th ed. London: Thomson Learning, 2004, 1280 s. ISBN 1-84480-028-8.

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

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

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

Vedoucí bakalářské práce: doc. Ing. Boris Popesko, Ph.D.
Ústav podnikové ekonomiky
Datum zadání bakalářské práce: 16. února 2015
Termín odevzdání bakalářské práce: 15. května 2015

Ve Zlíně dne 16. února 2015

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka



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

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

- beru na vědomí, že odevzdáním bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk bakalářské práce bude uložen na elektronickém nosiči v příruční knihovně Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byla jsem seznámena s tím, že na moji bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 2 a 3 autorského zákona mohu užít své dílo – bakalářskou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen připouští-li tak licenční smlouva uzavřená mezi mnou a Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně s tím, že vyrovnání případného přiměřeného příspěvku na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše) bude rovněž předmětem této licenční smlouvy;
- beru na vědomí, že pokud bylo k vypracování bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tedy pouze k nekomerčnímu využití), nelze výsledky bakalářské práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem bakalářské práce jakýkoliv softwarový produkt, považují se za součást práce rovněž i zdrojové kódy, popř. soubory, ze kterých se projekt skládá. Neodevzdání této součásti může být důvodem k neobhájení práce.

Prohlašuji,

- že jsem na bakalářské práci pracovala samostatně a použitou literaturu jsem citovala. V případě publikace výsledků budu uvedena jako spoluautor.
- že odevzdaná verze bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 14.5.2015

.....
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Cílem této bakalářské práce s názvem Analýza nákladů a jejich řízení ve výrobním závodě firmy XY a.s. je analyzovat náklady z mnoha hledisek, jejich řízení prostřednictvím rozpočtů, podat návrhy a doporučení.

Teoretická část obsahuje rozbor literárních pramenů týkajících se nákladů a jejich klasifikace, odpovědnostního účetnictví a rozpočetnictví. V praktické části je představena společnost a výrobní závod, dále analyzovány náklady za výrobní závod, podnikové plánování a rozpočetnictví. V závěru práce je zhodnoceno řízení nákladů a uvedeny návrhy a doporučení, které by mohly vést ke zlepšení řízení nákladů.

Klíčová slova: analýza nákladů, řízení nákladů, odpovědnostní účetnictví, nákladová střediska, rozpočetnictví

ABSTRACT

The aim of this thesis, called Analysis of the Cost Structure and Cost Management Practices in Production Plant of Company XY a.s., is to analyse costs from various aspects, including their management via budgets and to give suggestions and recommendations.

The theoretical part comprises the analysis of literature sources concerning costs and their classification, responsibility accounting and budgeting. Afterwards the company and the manufacturing plant are introduced in the practical part of this work with further analyses of costs for the manufacturing plant, corporate planning and budgeting. At the end of this analysis the cost management is evaluated, and suggestions and recommendations, which would lead to improved cost management, are introduced.

Keywords: Cost Analysis, Cost Management, Responsibility Accounting, Cost Centres, Budgeting

Na úvod této práce bych chtěla poděkovat svému vedoucímu, doc. Ing. Borisi Popeskovi, Ph.D., za odborné vedení, věcné připomínky a užitečné rady, kterými přispěl k vypracování mé bakalářské práce.

Dále bych chtěla poděkovat Ing. Marku Mikšaníkovi, controllingovému manažerovi společnosti XY a.s., za věnovaný čas, poskytnuté materiály a jeho odborné rady.

V neposlední řadě bych ráda poděkovala mé rodině a blízkým za jejich velkou podporu a trpělivost.

OBSAH

ÚVOD	9
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE	10
I TEORETICKÁ ČÁST	11
1 VYMEZENÍ POJMŮ NÁKLADY, VÝNOSY, VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ	12
1.1 KLASIFIKACE NÁKLADŮ	13
1.1.1 Druhové členění nákladů.....	14
1.1.2 Účelové členění nákladů	15
1.1.3 Kalkulační členění nákladů	15
1.1.4 Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik	17
1.1.5 Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování	17
1.1.6 Relevantní a irelevantní náklady	19
1.1.7 Oportunitní náklady	20
1.2 OBECNÉ NÁSTROJE ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	20
1.3 ANALÝZA NÁKLADŮ ZA POMOCI VERTIKÁLNÍ A HORIZONTÁLNÍ ANALÝZY.....	22
2 ODPOVĚDNOSTNÍ ÚČETNICTVÍ	23
2.1 ORGANIZAČNÍ STRUKTURA	24
2.2 EKONOMICKÁ STRUKTURA	25
2.2.1 Využití hodnotových kritérií při řízení odpovědnostních středisek	27
2.3 CENTRALIZACE A DECENTRALIZACE V ODPOVĚDNOSTNÍM ŘÍZENÍ	29
3 PLÁNOVÁNÍ A ROZPOČETNICTVÍ	30
3.1 SYSTEM ROZPOČTOVÁNÍ	31
3.2 DRUHY ROZPOČTŮ.....	32
3.3 HLAVNÍ PODNIKOVÝ ROZPOČET	33
3.4 KONTROLA ROZPOČTŮ	33
SHRNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI	34
II PRAKTICKÁ ČÁST	35
4 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI	36
4.1 ZÁKLADNÍ INFORMACE O SPOLEČNOSTI XY A.S.	36
4.2 ČINNOST FIRMY	36
4.3 STRATEGICKÉ CÍLE	37
4.4 ORGANIZAČNÍ STRUKTURA A VÝVOJ POČTU ZAMĚSTNANCŮ	37
4.5 PŘEHLED ZÁKLADNÍCH EKONOMICKÝCH UKAZATELŮ SPOLEČNOSTI.....	38
4.6 PŘEHLED ZÁKLADNÍCH EKONOMICKÝCH UKAZATELŮ ODVĚTVÍ.....	39
4.7 VÝROBNÍ ZÁVOD OTROKOVICE	40
4.7.1 Organizační struktura a vývoj počtu zaměstnanců.....	40
4.7.2 Přehled základních ekonomických veličin.....	41
5 ANALÝZA NÁKLADŮ CELÉHO ZÁVODU	42
5.1 NÁKLADY V DRUHOVÉM ČLENĚNÍ.....	42
5.2 NÁKLADY PODLE OBJEMU PROVÁDĚNÝCH VÝKONŮ	45
6 ANALÝZA SOUČASNÉHO SYSTÉMU ODPOVĚDNOSTNÍHO	

ÚČETNICTVÍ	50
6.1 ODPOVĚDNOSTNÍ STŘEDISKA	50
6.2 GESCE	55
7 SYSTÉM PLÁNOVÁNÍ A ROZPOČETNICTVÍ.....	56
7.1 SESTAVOVÁNÍ ROZPOČTŮ.....	56
7.2 KONTROLA ROZPOČTŮ	57
8 ZÁVEREČNÉ ZHODNOCENÍ.....	60
8.1 NÁVRHY A DOPORUČENÍ	61
8.1.1 Změny v řízení lidských zdrojů.....	61
8.1.2 Odkoupení outsourcingových skladů a využití konsignačních skladů	61
8.1.3 Návrh změny struktury středisek	62
8.1.4 Členění nákladů podle objemu prováděných výkonů v rámci gescí.....	62
8.1.5 Změny v systému plánování a rozpočetnictví.....	63
ZÁVĚR	64
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	65
SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK	67
SEZNAM OBRÁZKŮ	68
SEZNAM TABULEK.....	69
SEZNAM PŘÍLOH.....	70

ÚVOD

Snahou každého podnikatele je, aby jeho podnik prosperoval, byl konkurenceschopný a vykazoval zisk. Že prioritou každého podniku je dosahování zisku, vychází již z definice podnikání: „Kdo samostatně vykonává na vlastní účet a odpovědnost výdělečnou činnost živnostenským nebo obdobným způsobem se záměrem činit tak soustavně za účelem dosažení zisku, je považován se zřetelem k této činnosti za podnikatele.“ I přes to, že v moderních literaturách je za cíl podnikání považována maximalizace tržní hodnoty podniku, je stále zisk považován za jeden z nejdůležitějších ukazatelů výkonnosti podniku. (Popesko, 2009, s. 15) Zisk vznikne, pokud jsou výnosy vyšší než náklady, proto podnik vynakládá úsilí zvyšovat výnosy či snižovat náklady. Pokud by dlouhodobě náklady převyšovaly výnosy, dostal by se podnik do problémů, které by vedly k následnému úpadku. Vzhledem k tomu, že na trhu je velká konkurence a je těžké zvýšit objem výkonů a tím i výnosů, aniž by se zároveň zvýšily i náklady, měl by se podnik snažit o minimalizaci nákladů. Náklady provázejí téměř všechny činnosti v podniku, jsou důležitým ukazatelem kvality podniku, proto je velmi důležité je usměrňovat a kvalifikovaně řídit. Nízké náklady vedou k udržení a k posílení pozice na trhu. Je nevhodné minimalizovat náklady na úkor kvality produkce.

Bakalářská práce je strukturována na dvě hlavní části, na část teoretickou a praktickou. Teoretická část této práce je zaměřena na poznatky z oblasti nákladů a jejich vztahu k výnosům a výsledku hospodaření, dále na klasifikaci nákladů, také jsou zde uvedeny obecné nástroje řízení nákladů a metody rozboru nákladů pomocí horizontální a vertikální analýzy. Druhá kapitola je věnována problematice odpovědnostního účetnictví a přístupům k odpovědnostnímu řízení. Třetí kapitola rozebírá systém rozpočetnictví, členění rozpočtů a jejich následnou kontrolu. Na závěr je uvedeno shrnutí teoretické části.

Ze získaných poznatků z teoretické části je zpracována analytická část. V první kapitole praktické části je představena společnost XY a.s. a její výrobní závod, jehož náklady jsou analyzovány. Analýze nákladů v druhovém členění a členění nákladů v závislosti na vyrobeném objemu výkonů je věnována druhá kapitola. Ve třetí kapitole je analyzován současný systém odpovědnostního účetnictví v rámci odpovědnostních středisek a gescí. Čtvrtá kapitola rozebírá plánování a rozpočtování ve výrobním závodě této společnosti, je také ukázáno plnění stanovených rozpočtů pro rok 2014. V poslední kapitole praktické části jsou navržena doporučení pro řízení nákladů.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Cílem této bakalářské práce je detailně analyzovat náklady a dále řízení těchto nákladů v rámci vnitropodnikových útvarů ve výrobním závodě společnosti XY a.s. Na základě získaných informací z této analýzy je provedeno vyhodnocení získaných výsledků a jsou navržena možná řešení a doporučení pro lepší řízení nákladů v podniku.

V teoretické části jsou definovány základní pojmy z oblasti nákladů a jejich řízení potřebné k porozumění dané problematiky a pro následnou analýzu dat. Informace získané z teoretické části slouží jako podklad k praktické části. V této práci je využita metoda syntézy získaných poznatků a metoda analýzy dat získaných ze společnosti XY a.s. Analýza nákladů za celý výrobní závod i náklady evidované v rámci vnitropodnikových útvarů je prováděna pomocí nástrojů horizontální a vertikální analýzy. Pomocí grafického znázornění jsou uvedena schémata systému rozpočetnictví a organizační struktury společnosti XY a.s. a jejího výrobního závodu, pomocí schématu je také vyobrazena ekonomická struktura výrobního závodu.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 VYMEZENÍ POJMŮ NÁKLADY, VÝNOSY, VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ

Výnosy, náklady a hospodářský výsledek patří k nejdůležitějším ukazatelům každého podniku a jsou navzájem úzce propojeny.

Výnosy představují peněžní částky, které podnik získal ze své činnosti během určitého účetního období, aniž by muselo dojít k jejich inkasu. Výnosy jsou vyjádřeny v prodejních cenách. V podniku, jehož hlavní činnost je výroba, převládají tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb. Hlavními výnosy u obchodního podniku jsou tržby za prodej zboží. (Synek, 2011, s. 74)

Výši tržeb nejvíce ovlivňuje objem výroby (v krátkém období omezen výrobní kapacitou a poptávkou), ceny výrobků, výrobní sortiment, způsob fakturace a úhrady faktur (Kožená, 2007, s. 85).

Struktura výnosů:

- a. provozní výnosy získané z činnosti, pro kterou byl podnik založen (např. tržby za vlastní výrobky a služby, tržby za zboží, změna stavu nedokončené výroby, aktivace),
- b. finanční výnosy získané z finančních investic (např. tržby z prodeje cenných papírů, přijaté úroky, kurzové zisky),
- c. mimořádné výnosy získané mimořádně (např. prodejem odepsaného dlouhodobého majetku, náhrady mank a škod). (Kožená, 2007, s. 84)

Náklady podniku v manažerském účetnictví můžeme charakterizovat jako účelné vynaložení peněžních prostředků s cílem získat výnosy. Ve finančním účetnictví jsou náklady vymezeny jako úbytek ekonomického prospěchu, který vzniká úbytkem aktiv nebo přírůstkem pasiv. Náklady jsou vyjádřeny v účetních cenách, tj. ceny, za které byla aktiva pořízena nebo evidovaná výše dluhů. (Král, 2010, s. 47)

Struktura nákladů:

- a) běžné provozní náklady, odpisy DM, ostatní provozní náklady jsou vynakládány na získání provozních výnosů,
- b) finanční náklady vynaložené k získání výnosů z finančních investic,
- c) mimořádné náklady vynaložené mimořádně. (Synek, 2011, s. 74)

Rozdíl mezi náklady a výnosy vyjadřuje **výsledek hospodaření**. Pokud výnosy převyšují náklady, podnik je ziskový, v opačném případě se nachází ve ztrátě. Souhrn těchto veličin podává výkaz zisku a ztráty. (Synek, 2011, s. 74)

Schematicky vyjádřené vztahy mezi náklady, výnosy a výsledkem hospodaření ukazuje následující tabulka:

Tab. 1 Vztah mezi náklady, výnosy a výsledkem hospodaření (Synek, 2011, s. 75)

provozní výnosy	-	provozní náklady	=	provozní výsledek hospodaření
+		+		+
finanční výnosy	-	finanční náklady	=	finanční výsledek hospodaření
+		+		+
mimořádné výnosy	-	mimořádné náklady	=	mimořádný výsledek hospodaření
výnosy			-	náklady
			=	výsledek hospodaření před zdaněním
			-	daně
			=	výsledek hospodaření po zdanění
			+	čerpání z rezervních fondů
			-	příděly rezervním fondům
			+	výsledek hospodaření minulých let
			=	zisk/ztráta

1.1 Klasifikace nákladů

Členění nákladů vychází z typů rozhodovacích úloh a různých pohledů řídicích pracovníků na náklady. Podrobné členění nákladů je předpokladem pro účinné řízení nákladů. (Fibířová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 99)

Základní klasifikace nákladů se u většiny autorů částečně liší. Například Král (2010, s. 69 – 77) člení náklady podle následujících hledisek:

- podle druhu nákladu,
- účelu, k němuž byly vynaloženy,
- kalkulační členění,

- členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik,
- členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování.

Popesko (2009, s. 41 – 42) doplňuje toto členění o následující náklady:

- relevantní a irelevantní náklady,
- utopené náklady,
- oportunitní náklady.

Z hlediska vztahu k rozhodovacím úlohám managementu lze podle Krále (2010, s. 68 - 69) rozčlenit náklady do dvou fází:

1. způsoby členění významné pro řízení nákladů, o nichž bylo rozhodnuto,
2. členění nákladů důležité pro rozhodování o budoucích variantách podnikání.

1.1.1 Druhové členění nákladů

Náklady dle tohoto členění soustředíme do skupin podle toho, s jakou činností výrobního faktoru souvisí (materiál, práce, dlouhodobý majetek). Jedná se o externí, prvotní náklady, to znamená, že vznikly stykem podniku s jeho okolím a zaznamenávají se ihned při svém vstupu do podniku. Tyto náklady jsou jednoduché a nelze je dále dělit. (Kožená, 2007, s. 63)

Druhové členění nákladů je nezbytné, pokud usilujeme o nákladovou optimalizaci. Vykreslí nám, jaké náklady jsou v podniku významné, tudíž ty na které se máme zaměřit. Z jednotlivých nákladových druhů poznáme, o jaký typ organizace se jedná:

- *Manufakturní podnik* bude mít vysoký podíl osobních nákladů a nízký podíl odpisů.
- *Podnik s automatizovanou montáží* bude mít vysokou spotřebu materiálu, nižší podíl osobních nákladů a relativně vysoký podíl odpisů.
- *Zakázková firma* bude mít vysoké náklady na subdodávky, průměrné osobní a materiálové náklady.
- *Firma z oblasti služeb* bude mít nízké materiálové náklady a vysoký podíl osobních nákladů. (Popesko, 2009, s. 35)

Král (2010, s. 70) zdůrazňuje důležitost druhového členění z makroekonomického hlediska a to při zjišťování národního důchodu za celé národní hospodářství. Druhové členění zajišťuje stabilitu a rovnováhu mezi podnikem přijímajícím výrobní faktory a poskytovatelem výrobních faktorů.

Mezi **základní nákladové druhy** patří: materiálové náklady, mzdové a ostatní osobní náklady, odpisy hmotného a nehmotného majetku, finanční náklady, náklady na subdodávky apod. (Keřkovský, 2004, s. 77)

Pro potřeby důkladné analýzy nákladů je druhové členění nákladů nedostačující, jak dodává ve své knize Král (2010, s. 70), je potřeba jej kombinovat s členěními, která vyjadřují příčinu vynaložení nákladů.

1.1.2 Účelové členění nákladů

Účelově členěné náklady jsou soustřeďovány do skupin podle činností vyvolávající jejich vznik (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 78).

Z hlediska účelu, k němuž byly náklady vynaloženy, rozlišujeme:

a) Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení

Náklady technologické jsou vynaloženy na tvorbu výkonů, jsou bezprostředně vyvolané technologií dané činnosti. Jedná se například o náklady na spotřebu materiálu, přímé mzdové náklady, odpisy a spotřeba energie technologického zařízení. K zajištění průběhu technologických procesů slouží **náklady na obsluhu a řízení**. K těmto nákladům patří například mzdy řídicích a administrativních pracovníků, náklady zajištění provozu budov (topení, osvětlení, ostraha).

b) Náklady jednicové a náklady režijní

Toto členění vychází z předchozího rozdělení nákladů na náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení. Technologické náklady zahrnují jak jednicové, tak i režijní náklady, ale náklady na obsluhu a řízení obsahují pouze režijní část. (Fibířová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 103 - 104)

Jednicové náklady v sobě zahrnují tu část technologických nákladů, která přímo souvisí s jednotlivým výkonem. Naopak **náklady režijní** se skládají z nákladů na obsluhu a řízení a části nákladů technologických, které souvisejí s technologickým procesem jako celkem a nelze je přiřadit k jednotlivým výkonům. (Popesko, 2009, s. 37)

1.1.3 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění vychází z účelového členění nákladů. Podstatou této metody klasifikace je identifikovat náklady ve vztahu k podnikovým činnostem nebo výkonům. Pro definici objektu, ke kterému jsou náklady přiřazovány, je užíváno několik termínů a to **předmět**

kalkulace, kalkulační jednice nebo nákladový objekt. Na základě přiřazení nákladů na kalkulační jednici, zjistíme, jestli je výhodné produkt koupit či vyrobit, zvýšit objem jeho výroby či zrušit jeho výrobu úplně. (Král, 2010, s. 76; Popesko, 2009, s. 38)

Náklady, které jsou přiřazovány nákladovému objektu lze rozdělit do dvou kategorií:

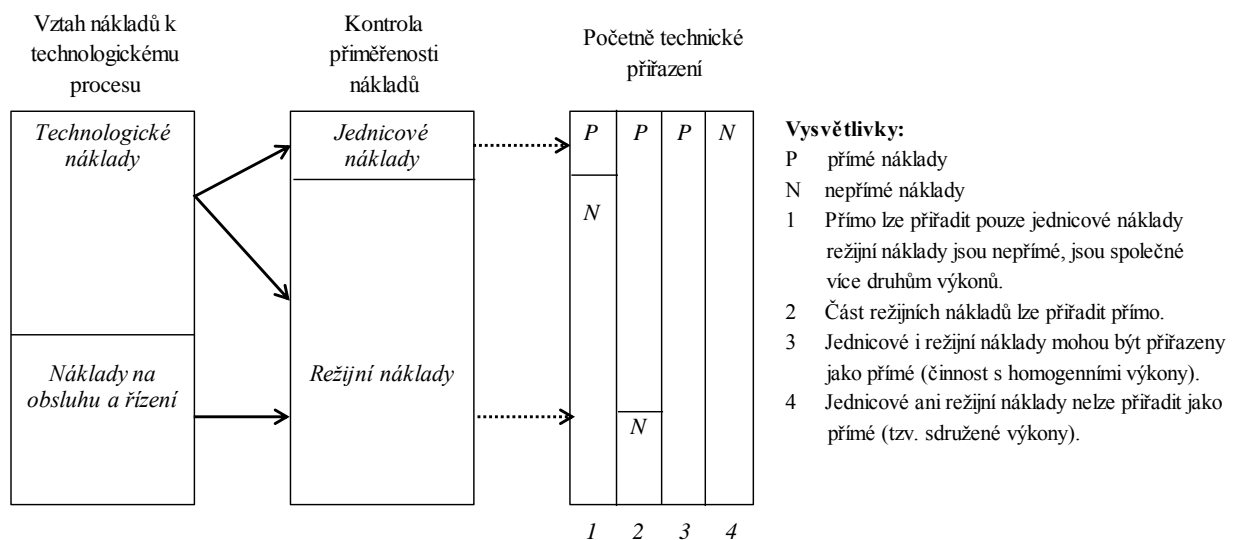
- přímé náklady,
- nepřímé náklady.

Přímé náklady bezprostředně souvisejí s konkrétním druhem výkonu. Můžeme zde zařadit všechny jednicové náklady i část režijních nákladů, které jsou společné pouze danému druhu výkonu, jejichž podíl k jednomu nákladovému objektu zjistíme pomocí prostého dělení (odpisy jednoúčelového stroje, náklady na vývoj a konstrukci určitého produktu).

Větší část režijních nákladů přímo nesouvisí s výkony, proto se tyto náklady přiřazují prostřednictvím zprostředkovaných propočtů **nepřímo**.

V podniku s homogenní výrobou lze všechny náklady přiřadit přímo, naopak v podniku se sdruženými výkony to nelze. (Fibířová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 105 – 107)

Základní vztahy mezi členěními nákladů na technologické a nákladů na obsluhu a řízení, na náklady jednicové a režijní a na náklady přímé a nepřímé zobrazuje následující schéma (obr. 1):



Obr. 1 Základní vztahy mezi členěními nákladů (Fibířová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 106)

1.1.4 Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik

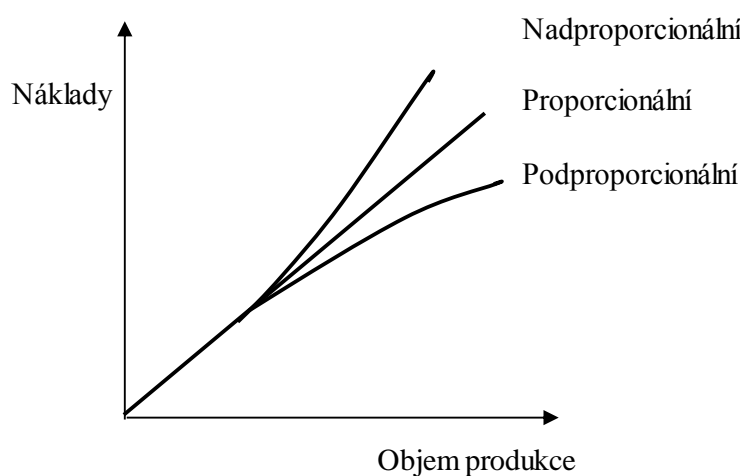
Podle místa, kde náklady vznikly, jsou přiřazovány k vnitropodnikovým útvarům, tzn. k jednotlivým odpovědnostním střediskům (Král, 2010, s. 74). Středisky mohou být jen takové útvary v podniku, které mají uzavřenou činnost, tj. že za ně mohou být zjištěny náklady, které vyvolaly, je možné určit předávané výkony jiným střediskům a je možné tyto výkony ocenit pomocí vnitropodnikových cen (Martinovičová, 2006, s. 66).

Hluběji bude tato problematika rozvedena v kapitole č. 2.

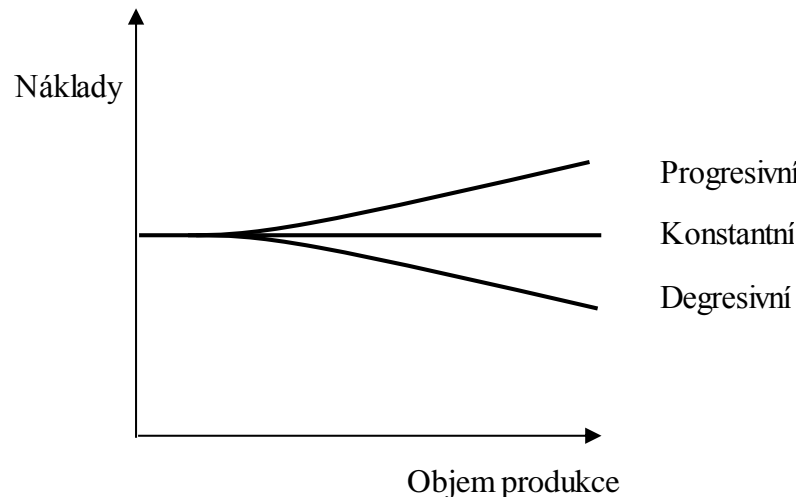
1.1.5 Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování

Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování se podle Krále (2010, s. 77, 78) zaměřuje na zhodnocení budoucích variant podnikání, poskytuje informace o alternativách budoucího vývoje (Jak se změní výše nákladů, výnosů a zisku, pokud zvýšíme objem produkce o 10 procent?).

Základem této klasifikace je rozdělení nákladů podle závislosti na objemu výkonů. Celkové náklady členíme na náklady variabilní a fixní. **Variabilní náklady** se mění v závislosti na změnách objemu výroby. Pokud se vyvíjí stejně rychle jako objem výroby, jedná se o *proporcionální* náklady, když rychleji než objem výroby, pak jde o *nadproporcionální* neboli *progresivní* náklady, a když pomaleji než objem výroby, jedná se o *podproporcionální* neboli *degresivní* náklady. Do variabilních nákladů patří jednicové náklady i část nákladů režijních. (Synek, 2011, s. 86 – 87)



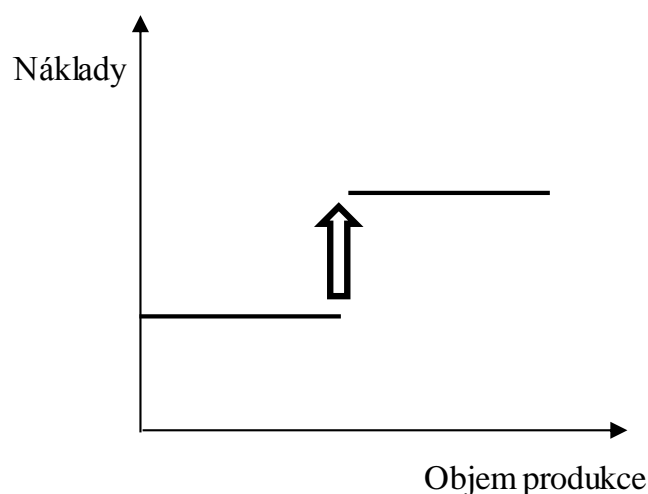
Obr. 2 Průběh celkových variabilních nákladů (Král, 2010, s. 80)



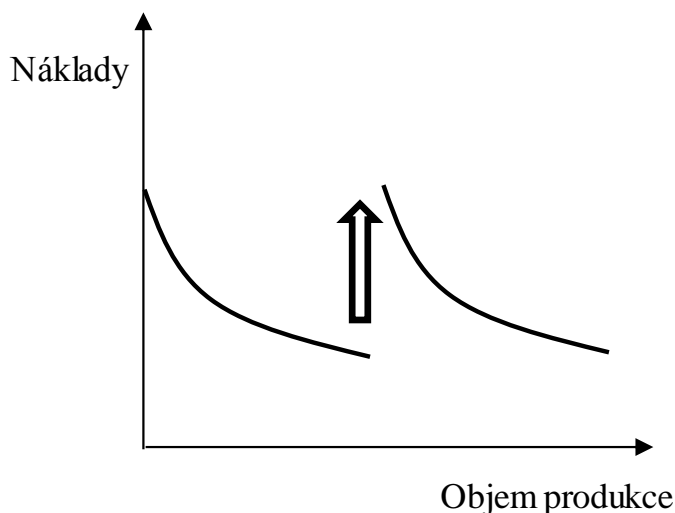
Obr. 3 Průběh průměrných variabilních nákladů (Král, 2010, s. 80)

Druhou skupinou jsou **náklady fixní**, ty se při změně v určitém rozpětí výrobního objemu nemění (Král, 2010, s. 78). Synek (2011, s. 87) je také nazývá jako náklady provozní připravenosti, náklady pohotovostní nebo kapacitní, protože tyto náklady jsou vyvolány nutností zabezpečit chod (provozní pohotovost, výrobní kapacitu) podniku jako celku.

Jak již bylo řečeno, fixní náklady zůstávají neměnné v určitém intervalu využití kapacity strojů, budov, ekonomických zdrojů. Čím větší bude objem prováděných výkonů na maximální výrobní kapacitě, tím nižší bude podíl fixních nákladů na jednotku výkonu. Tento jev je označován jako *degrese nákladů*. K nárůstu fixních nákladů dochází skokově, proto tyto náklady nazýváme *skokově-fixní*. Na rozdíl od variabilních nákladů, fixní náklady vznikají, i když se nevyrábí – při celozávodní dovolené, při stávce. (Král, 2010, s. 81; Synek, 2011, s. 87)



Obr. 4 Celkové fixní náklady – skokově fixní (Popesko, © 2011)



Obr. 5 Průměrné fixní náklady – degrese fixních nákladů (Popesko, © 2011)

Podle Vysušila (2004, s. 32 – 33) je třeba rozlišovat dva typy fixních nákladů:

- a. *Fixní náklady ovlivnitelné*, které je možné snížit, aniž by došlo k ohrožení provozu podniku. Z jejich omezení či úplného zrušení z krátkodobého hlediska nevzniknou žádné vážné důsledky. Ovšem z dlouhodobého hlediska by mohl vzniknout vážný problém, pokud nedojde k jejich obnově. Můžeme zde zařadit například pravidelnou údržbu strojů, reklamu a inzerci, sponzorské dary i náklady na výzkum a vývoj.
- b. *Fixní náklady neovlivnitelné* nelze omezit, ani zrušit. Jsou to náklady nezbytné pro provoz podniku. Jedná se například o tyto náklady: nájemné budov, leasing na výrobní prostředky, splátky úvěrů.

1.1.6 Relevantní a irelevantní náklady

Toto členění vychází z odhadovaných nákladů zvažovaných variant. Posuzuje, jaké náklady budou zvolenou variantou řešení rozhodovací úlohy ovlivněny a jaké nikoliv. Skupiny tzv. **relevantních nákladů** se při uskutečnění nové varianty mění, jsou důležité z hlediska daného rozhodnutí. Základní formou relevantních nákladů jsou tzv. **rozdílové náklady**, které představují rozdíl nákladů před uvažovanou změnou a po změně.

Naopak skupiny tzv. **irelevantních nákladů** se vzhledem k původní variantě nemění, pro dané rozhodnutí nejsou důležité. (Král, 2010, s. 86 – 87; Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 79 – 80)

Určitou variantou irelevantních nákladů mohou být **utopené náklady**, nebo někdy také umrtvené náklady, jsou to takové náklady, které byly vynaloženy v minulosti a nelze je změnit žádným rozhodnutím učiněným v budoucnosti (Popesko, 2009, s. 42). Holman (2008, s. 37) charakterizuje utopené náklady jako náklady, které člověk nese, ať se rozhodne pro kteroukoli z volených možností, tudíž by neměly být brány v úvahu.

1.1.7 Oportunitní náklady

V souvislosti s oportunitními náklady je důležité uvést pojmy explicitní a implicitní náklady.

Explicitní náklady představují přímé platby podniku ostatním subjektům, tyto platby jsou spojeny s podnikatelskou činností (výdaje na vstupní výrobní faktory). V účetnictví jsou evidovány v přesné výši, proto jsou také nazývány jako účetní náklady.

V rámci ekonomického uvažování bereme v úvahu i **náklady implicitní**, které v účetnictví evidovány nejsou, nebo jsou evidovány v jiné výši. Součet nákladů explicitních a implicitních tvoří náklady ekonomické.

Oportunitní náklady, někdy nazývané náklady obětované příležitosti či alternativní náklady, mají charakter implicitních nákladů, jelikož jejich přesná výše není v účetnictví přesně evidována. Představují ušlé příjmy z alternativy, jejichž uskutečnění bylo znemožněno zvolením jiné alternativy. Jde o ušlý zisk z rozhodnutí, které nebylo přijato. (Duchoň, 2007, s. 52; Popesko, 2009, s. 42)

1.2 Obecné nástroje řízení nákladů

Řízení nákladů a jejich snižování hraje důležitou roli v podniku z hlediska udržení konkurenceschopnosti a pozice na trhu, proto má velký význam uvést faktory určující výši nákladů:

- **Faktory ovlivnitelné podnikatelem ve výrobní oblasti** – velikost podniku a jeho struktura, dlouhodobý majetek, výrobní kapacita, výrobní sortiment a objem výroby, počet pracovníků ve výrobní oblasti, úroveň jakosti, ceny výkonů ovlivnitelné podnikem, výrobní podmínky a postupy.
- **Faktory ovlivnitelné podnikatelem v jiných oblastech** – marketingové a logistické strategie, objem prodeje, inovace, financování, úroveň řízení, energetické hospodářství, počet pracovníků v nevýrobních oblastech.

- **Faktory neovlivnitelné podnikatelem** – podnikatelské příležitosti a vlastnosti trhu, na kterém podnik působí, ceny výrobních zdrojů, daňové sazby, inflace a právní podmínky.

Za nejdůležitější nástroje řízení nákladů jsou považovány kalkulace, rozpočty a plány. Problematika plánování a rozpočtování je podrobně uvedena v kapitole č. 3. Další nástroje řízení nákladů jsou technickohospodářské normy, normativy a limity nákladů. (Zámečník, Tučková a Hromková, 2007, s. 62)

Kalkulací se rozumí stanovení nějaké hodnotové veličiny (nákladů, marží, zisku, ceny) na výkon podniku. Podle toho zda do kalkulačního vzorce zahrneme všechny položky či nikoliv, rozlišujeme absorpční a neabsorpční kalkulace. (Popesko, Jirčíková a Škodáková, © 2011, s. 54)

Použití kalkulační metody neboli způsobu stanovení hodnotové veličiny na konkrétní výkon se liší dle produkční struktury, jak ukazuje následující tabulka:

Tab. 2 Kalkulační metody (Lang, 2005, s. 86)

Kalkulace dělením	Výroba jednoho produktu = homogenní produkce
Kalkulace dělením s ekvivalenčními čísly	Výroba stejného druhu výrobků, lišící se nějakou veličinou
Přirážková kalkulace	Výroba více druhů výrobků (kusová, sériová výroba)
Kalkulace sdružených výkonů	Sdružená výroba

Technickohospodářské normy stanovují množství výrobních činitelů vynakládaných na výrobu určitého výkonu nebo nutné množství určitého druhu zásob. Tyto normy se stanovují v časových nebo hmotných jednotkách. Jedná se například o normy jednicového materiálu, normy spotřeby času práce, normy spotřeby jednicové energie, normy spotřeby režijních materiálů, energie a paliv, kapacitní normy strojů, normy odpisů, zásob. (Zámečník, Tučková a Hromková, 2007, s. 82)

Limity či normativy nákladů jsou stanoveny řídicím subjektem. Většinou je určena horní mez, která nesmí být překročena. Jsou stanoveny u režijních nákladů, jelikož není možné určit technickohospodářské normy spotřeby na kalkulační jednici jako u jednicových nákladů. Normativy spotřeby režijních nákladů jsou stanoveny na určitý objem prováděných výkonů nebo na celkovou aktivitu střediska.

Limitování nákladů vede hospodářská střediska ke snižování nákladů. Vedoucí těchto středisek hledá cesty, jak snížit náklady, aby tyto limity nebyly překročeny. (Lazar, 2012, s. 151; Martinovičová, 2006, s. 84)

1.3 Analýza nákladů za pomoci vertikální a horizontální analýzy

Metody vertikální a horizontální analýzy jsou předmětem analýzy absolutních ukazatelů. Při analýze absolutních ukazatelů se využívá údajů obsažených v rozvaze či výkazu zisku a ztrát.

1. **Horizontální analýza** (analýza vývojových trendů) představuje srovnání vývoje nákladů v časové posloupnosti.

$$\text{Absolutní změna} = \text{Ukazatel}_t - \text{ukazatel}_{t-1}$$

$$\% \text{ změna} = (\text{Absolutní změna} * 100) / \text{Ukazatel}_{t-1}$$

2. **Vertikální analýza** (procentní rozbor) vyjadřuje procentní podíl jednotlivých položek účetních výkazů k jedné zvolené základně položené jako 100 % - nejčastěji jako základnu volíme výši aktiv, pasiv, velikost celkových výnosů a nákladů. (Knápková, Pavelková a Šteker, 2013, s. 67, 68)

2 ODPOVĚDNOSTNÍ ÚČETNICTVÍ

Odpovědnostní účetnictví je informačním systémem **odpovědnostního řízení**. Podstatou odpovědnostního řízení je rozdělení činností podniku do jednotlivých útvarů či středisek. (Popesko, Jirčíková a Škodáková, © 2011, s. 130)

Fibírová, Šoljaková a Wagner (2007, s. 314) definují **útvár v souvislosti s organizační strukturou** jako část podniku, která má přesně danou náplň činnosti a jasně vymezené vztahy k ostatním útvarům. Pojem **odpovědnostní středisko z hlediska ekonomické struktury** je používán v souvislosti s využitím hodnotových nástrojů odpovědnostního řízení.

Hlavním cílem odpovědnostního řízení je dosáhnout takového dlouhodobého stavu, kdy jednání každého útvaru a pracovníka v podniku bude přispívat k dosažení strategických cílů podniku jako celku (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 314). Drury (2004, s. 655) dodává, že cílem odpovědnostního účetnictví je akumulovat náklady a výnosy za každé odpovědnostní středisko, aby bylo možné výsledné odchylky od rozpočtovaného cíle, přiřadit jednotlivým odpovědnostním střediskům.¹

Reporting vnitropodnikových útvarů, kterým se ve své knize zabývá Šoljaková a Fibírová (2010, s. 174), řeší především následující úlohy:

1. analyzuje hodnotové (finanční) výsledky jednotlivých útvarů,
2. zobrazuje vztahy mezi útvary,
3. stanovuje finanční cíle pro jednotlivá střediska a kontroluje jejich plnění prostřednictvím zjišťování odchylek skutečného vývoje od plánovaného.

Fibírová, Šoljaková a Wagner (2007, s. 316) uvádějí tyto strukturální předpoklady pro zavedení účinného systému odpovědnostního řízení:

- řešení **organizační struktury** podniku,
- stanovení **míry centralizace a decentralizace** při řízení vnitropodnikových struktur,
- vytvoření **ekonomické struktury** podniku.

¹ The objective of responsibility accounting is to accumulate costs and revenues for each individual responsibility centre so that the deviations from a performance target (typically the budget) can be attributed to the individual who is accountable for the responsibility centre.

Král (2010, s. 399) navíc uvádí ještě dva předpoklady:

- vyjasnění **základních rysů řízení** vnitropodnikových útvarů,
- zajištění **informačních podkladů** pro dosažení cílů odpovědnostního řízení.

2.1 Organizační struktura

Organizační struktura podle Fibírové, Šoljakové a Wagnera (2007, s. 316) vymezuje věcnou náplň činnosti jednotlivých prvků podnikové struktury, určuje horizontální a vertikální vazby mezi těmito prvky. Popesko, Jirčíková a Škodáková (© 2011, s. 131) definují organizační strukturu jako vymezení rozsahu činností vykonávaných určitými organizačními jednotkami a stanovení jejich hierarchických vazeb. Jejím cílem je takové uspořádání činností a vztahů v podniku, které vede k optimálnímu naplňování cílů podniku (Král, 2010, s. 400).

Horizontální vazby vznikají důsledkem dělby činností mezi jednotlivé útvary a jsou projevem jejich vzájemné kooperace. Rozsah těchto vazeb vychází z volby uspořádání procesu výroby:

- *předmětné uspořádání* – podstatná část výroby probíhá v rámci jednoho útvaru, kooperace s ostatními útvary je omezená,
- *technologické uspořádání* – jednotlivé dílčí procesy tvorby výkonu probíhají ve specializovaných útvarech na konkrétní činnost (nákup, výroba, prodej...), kooperace mezi útvary je vysoká. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 316)

Uspořádání procesu výroby dále doplňuje Král (2010, s. 401) a uvádí, že pro předmětné uspořádání jsou horizontální vazby méně časté a jako výhodnější doporučuje aplikovat decentralizovaný způsob řízení. Naopak při technologickém uspořádání výrobního procesu vyžaduje značné množství horizontálních vazeb a vrcholovou koordinaci jednotlivých činností, proto se v těchto podnicích využívá spíše centralizovaný způsob řízení.

Charakter **vertikálních vazeb** a počet vertikálních úrovní řízení vychází z přístupu k podniku k řešení míry centralizace a decentralizace. Nejvýznamnější rozdíl mezi těmito přístupy spočívá ve způsobu řešení pravomoci a odpovědnosti ve vztazích podniku s okolím – při zajištění nákupu zdrojů a prodeje výkonů. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 317)

2.2 Ekonomická struktura

Ekonomická struktura doplňuje organizační strukturu podniku o hodnotové (finanční) řízení jednotlivých útvarů s měřením jejich výkonnosti.

Cílem je vytvoření takové struktury, jejíž jednotlivé prvky, které nazýváme **odpovědnostní střediska**, jsou orientovány na dosažení hodnotových výsledků. To znamená, že je u nich prováděna oddělená evidence nákladů či jiných ekonomických veličin. (Šoljaková a Fibírová, 2010, s. 177; Popesko, Jirčíková a Škodáková, © 2011, s. 131)

Drury (2004, s. 653) charakterizuje odpovědnostní středisko jako jednotku podniku, kde je manažer určité jednotky zodpovědný za její výkon.²

Z hlediska rozsahu pravomoci a odpovědnosti lze rozlišit šest základních typů odpovědnostních středisek, lišících se zejména mírou decentralizace uplatněnou při jejich řízení:

- nákladové středisko,
- ziskové středisko,
- rentabilní středisko,
- investiční středisko,
- výnosové středisko,
- výdajové středisko.

Nákladové středisko je nejnižším útvarem, za který se zjišťují náklady z hlediska odpovědnosti (Král, 2010, s. 402). Fibírová, Šoljaková a Wagner (2007, s. 322) charakterizují nákladové středisko jako typ střediska, jehož pracovníci mohou ovlivnit pouze tu výši nákladů, která vzniká činností tohoto střediska. Jedná o středisko s nízkou úrovní pravomoci a odpovědnosti, avšak to nemusí znamenat, že se jedná o malý útvar. Nákladovým střediskem může být celý výrobní závod či dceřiná společnost.

Král (2010, s. 402 – 403) ve své publikaci dále rozvíjí hodnocení nákladových středisek, které je založeno na stanovení rozpočtů ovlivnitelných nákladů a analýze výsledných odchylek. Kontrola těchto rozpočtů může probíhat dvojím způsobem:

² A responsibility centre may be defined as a unit of a firm where an individual manager is held responsible for the unit's performance.

1. Skutečné náklady střediska se srovnávají s tzv. *pevným rozpočtem*. Tento způsob se užívá zejména u středisek správního charakteru, kde není možné přepočítat režijní náklady na jednotku.
2. Skutečné náklady se porovnávají s *předem stanovenými náklady*. Použití tohoto způsobu je charakteristické pro střediska, jejichž aktivitu lze kvantifikovat. Náklady se pak přepočítají na skutečný výkon střediska opět dvojitým způsobem:
 - a. Předmětem přepočtu jsou pouze variabilní náklady, fixní náklady jsou stanoveny limitem. Nákladový úkol je útvaru zadán kalkulací jednicových nákladů nebo ve formě tzv. variantního rozpočtu režijních nákladů. Tento způsob se užívá při řízení nákladových středisek na nižší úrovni, kterým je zadán jednoznačný úkol.
 - b. Předmětem přepočtu jsou celkové náklady střediska. Nákladový úkol je středisku zadán obdobně pro jednicové náklady a pro režijní náklady je zadán formou tzv. pevných rozpočtů, ten je lineárně přepočten na skutečný objem výkonů. Tento způsob se užívá u středisek na vyšší úrovni řízení, u nichž je možné efektivně řídit změny v sortimentu.

Ziskové středisko představuje takový typ odpovědnostního střediska, které odpovídá za náklady i výnosy. Může jím být např. relativně samostatná podniková divize, která vyrábí a prodává své výrobky na určitém trhu. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 92) Podle Fibírové, Šoljakové a Wagnera (2007, s. 324) ziskové středisko jedná s externími dodavateli i odběrateli a ovlivňuje tak faktory, které působí na vývoj střediskových nákladů, výnosů a zisku, avšak nerozhoduje o výši, struktuře a využití aktiv podniku. Ziskové středisko je nadřazeno několika nákladovým a výnosovým střediskům.

Rentabilní středisko představuje „mezistupeň“ mezi investičním a ziskovým střediskem. Oproti investičnímu středisku nemá tak vysokou pravomoc v oblasti investic. Je to útvar zodpovědný za optimalizaci čistého pracovního kapitálu, tj. zásoby, pohledávky a krátkodobé závazky. Výkonnost tohoto střediska se měří dle výsledku ukazatele ekonomického zisku. Ekonomický zisk se vypočítá jako účetní zisk snížený o náklady kapitálu, které může útvar ovlivnit, například o ČPK. (Šoljaková a Fibírová, 2010, s. 180)

Investiční středisko představuje nejvyšší úroveň ekonomické struktury. Tomuto středisku je delegována pravomoc a odpovědnost v oblasti investičního rozhodování, to znamená, že má možnost rozhodovat o výši a způsobu využití investic. Investiční střediska se vyskytují pouze u velkých firem s širokým zaměřením činnosti, u menších firem je investičním

střediskem vrcholové vedení. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 325) Při zjišťování výkonnosti tohoto střediska se používá ovlivnitelný zisk včetně položek, které příčinně souvisí s činností útvaru. Jedná se například o náklady na nájem uzavřený vedením podniku nebo náklady na informační systém. Často se při hodnocení využívá zisk před zdaněním, který obsahuje neovlivnitelné položky související se správou podniku. Důvodem je vykázat celkové náklady, které musí být ze zisku uhrazeny. (Šoljaková a Fibírová, 2010, s. 179)

Výnosové středisko je určitou obdobou nákladového střediska, avšak pro oblast výnosů. Zainteresovanost pracovníků výnosového střediska je na růstu výnosů z prodeje výkonů a na úsporu ovlivnitelných nákladů, zejména režijních. (Popesko, Jirčíková a Škodáková, © 2011, s. 132) Šoljaková a Fibírová (2010, s. 184) ve své knize dodávají, že činnost výnosových středisek vyvolává vznik nákladů, proto jsou současně zřízena i jako nákladová střediska. Na rozdíl od ziskových středisek spolu tyto výnosy z prodeje výkonů a náklady na zajištění chodu střediska nesouvisí. Pravomocí výnosového střediska je vstupovat do vztahů s odběrateli, ale musí se však při cenovém vyjednávání pohybovat ve stanoveném rozpětí, odvozeném od základní ceny určené podnikovým vedením. Úskalím výnosových středisek je, že se soustřeďují jen na maximalizaci výnosů, tudíž i na prodej takových výkonů, které mají nízké marže. Řešením je použití tzv. kalkulované marže z prodeje, tj. rozdíl mezi skutečnými tržbami a předávacími cenami výkonů (variabilními náklady).

Výdajové středisko neboli rozpočtové středisko odpovídá za výdaje, o nichž se předpokládá, že přinesou podniku prospěch v budoucnosti. Pracovníci výdajových středisek jsou hodnoceni na základě dodržení limitu účelově vymezených výdajů a měřitelných výsledcích jednotlivých projektů. (Král, 2010, s. 406) Příkladem výdajových středisek, které uvádějí Fibírová, Šoljaková a Wagner (2007, s. 322) mohou být: útvar vzdělávání zaměstnanců, strategického marketingu a výzkumu a vývoje.

2.2.1 Využití hodnotových kritérií při řízení odpovědnostních středisek

Předpokladem pro řízení středisek pomocí hodnotových kritérií je:

- sledování skutečných nákladů jednotlivých středisek,
- stanovení výnosů středisek,
- vymezení vnitropodnikových výsledků hospodaření.

Náklady jsou odpovědnostním střediskům přiřazovány z hlediska odpovědnosti za jejich spotřebu, tj. přiřazování je tedy založeno na principu ovlivnitelnosti nákladů (Popesko, Jirčíková a Škodáková, © 2011, s. 133). Fibírová, Šoljaková a Wagner (2007, s. 329 - 332) dále uvádějí, že mohou vzniknout odlišnosti při zobrazení nákladů podle místa jejich vzniku, proto stanovují následující kritéria přiřazování nákladů jednotlivým střediskům:

- Ve výsledku hospodaření by se měly promítnout pouze ty náklady, které vznikly důsledkem vlastního ekonomického rozhodnutí, ne z důvodu rozhodnutí jiného střediska. Ekonomický prospěch tohoto rozhodnutí je zúčtován u toho střediska, který o jeho vzniku rozhodl.
- Ceny nakupovaných externích zdrojů by měly být vyjádřeny v předem stanovených cenách, pokud není možné ovlivňovat jejich výši.
- Náklady, které vzniknou při odstraňování odchylky vyvolané činností jiného odpovědnostního střediska, je třeba vyjmout z výsledku hospodaření.

Pro porozumění **výnosům** v odpovědnostním účetnictví je třeba uvést tři základní situace:

1. Výkony střediska jsou převážně určeny pro externí odběratele, pravomoc o nich rozhodovat spočívá na vedení střediska. Výnosy z těchto výkonů jsou určeny externími výnosy na základě *tržních cen*. Tato situace je typická pro zisková, rentabilní a investiční střediska.
2. Výkony jsou převážně určeny pro ostatní podnikové útvary, o jejich množství a struktuře má pravomoc rozhodovat odebírající útvar, případně řídicí pracovník. Výnosy jsou přínosem pro celý podnikatelský proces a jsou určeny interními výnosy na základě *vnitropodnikových cen*. Pro odběratelské středisko je daný výkon interní náklad. Vnitropodnikové ceny jsou typické pro nákladová střediska hlavní a servisní.
3. Výkony není možné jednoznačně vymezit a měřit, proto je úkolem střediska dodržet rozpočtovanou výši nákladů, obvykle se jedná o fixní režijní náklady. Tato situace je typická pro správní nákladová střediska.

Vnitropodniková cena slouží k internímu oceňování podnikových výkonů, které jsou předávány mezi jednotlivými středisky. Účelem vnitropodnikové ceny je zjištění výkonnosti středisek, vyjádření úrovně pravomoci a odpovědnosti, motivování středisek k prospěšnému rozhodování a chování nejen pro ně samotné, ale i pro celý podnik. Rozlišujeme tyto typy vnitropodnikových cen:

- vnitropodnikové ceny odvíjející se od výše nákladů (na úrovni variabilních nákladů, na úrovni plných střediskových nákladů a na úrovni plných střediskových nákladů s připočtenou ziskovou přírážkou),
- vnitropodnikové ceny založené na tržní ceně,
- vnitropodnikové ceny stanovené dohodou mezi středisky.

2.3 Centralizace a decentralizace v odpovědnostním řízení

Čistě centralizovaný (decentralizovaný) přístup k odpovědnostnímu řízení se v praxi téměř nevyskytuje. Prosazují se spíše jako základní tendence, jejichž rozsah uplatnění se v různých oblastech podnikového řízení liší. (Popesko, Jirčíková a Škodáková, © 2011, s. 137)

Centralizace je takový způsob řízení podniku, kdy rozhodování i odpovědnost závisí na vrcholovém vedení podniku. Útvary na nižších úrovních řízení jsou zakládány jako výkonné prvky struktury a jejich úkolem je plnění zadaných úkolů. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 318) Podstatné rysy centralizovaného přístupu, které ve svých skriptech uvádějí Popesko, Jirčíková a Škodáková (© 2011, s. 137), jsou následující:

- vrcholové vedení má rozhodující část pravomocí a odpovědností ohledně prodávaného objemu a sortimentu výkonů,
- úkoly podřízeným střediskům se zadávají v naturální podobě a formou direktiv,
- útvary jsou hodnoceny z hlediska hospodárnosti a míry plnění direktiv,
- podpora kooperace mezi středisky.

Decentralizace je proces, kdy je přenášena pravomoc a odpovědnost z nadřazené úrovně řízení na úroveň podřízenou. Využívané nástroje řízení jsou zejména takové, které stanovují rámcové podmínky a předpokládají využití iniciativy řídicích pracovníků decentralizovaných útvarů. Útvary na nižších úrovních řízení tak disponují rozhodovacími i výkonnými funkcemi. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 318) Základními rysy tohoto přístupu jsou:

- relativně úzké vrcholové vedení,
- podnik složený ze závodů či divizí,
- uzavřený koloběh ekonomických zdrojů,
- využívání vnitropodnikových cen se ziskovou přírážkou. (Popesko, Jirčíková a Škodáková, © 2011, s. 137 - 138)

3 PLÁNOVÁNÍ A ROZPOČETNICTVÍ

Každý podnik má stanoveny cíle své hospodářské politiky. Příkladem podnikových cílů může být maximalizace zisku, ovládnutí trhu, případně další cíle. Tyto cíle jsou rozpracovány do podnikových plánů (výrobní plán, finanční plán, investiční plán apod.) a dále jsou upřesněny do rozpočtů. (Lazar, 2012, s. 20)

Pojmy **plán a rozpočet** se nepoužívají zcela jednotně, rozdíly v jejich vymezení jsou zřejmé u mnoha autorů. Fibírová, Šoljaková a Wagner (2007, s. 349) tyto pojmy nerozlišují. Hradecký, Lanča a Šiška (2008, s. 124) charakterizují plán jako vyjádření úkolu zejména v naturálních jednotkách, případně pouze ve verbálním vyjádření. Když kvantifikujeme očekávané skutečnosti v peněžních jednotkách, hovoříme o rozpočtech. Král (2010, s. 269 – 270) definuje plán jako nástroj k dosažení stanovených cílů vyjádřený ve formě měřítek, která se zaměřují na věcnou stránku podnikatelského procesu, naproti tomu rozpočet jako nástroj k dosažení těchto cílů prostřednictvím měřítek orientovaných na hodnotovou stránku podnikatelského procesu. Jak uvádí ve své knize Popesko (2009, s. 199), rozpočty jsou plány převedené na peněžní jednotky.

Sestavení kvalitního rozpočtu vyžaduje zkoordinovat činnosti podniku do jednoho celku, včetně sladění záměrů jednotlivých středisek na všech úrovních vnitropodnikového řízení. Je důležité znát informace o vývoji poptávky na trhu, výnosů z prodeje výkonů, nákladovou náročnost činností podniku, obchodně platební podmínky hlavních odběratelů a dodavatelů. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 349 – 350)

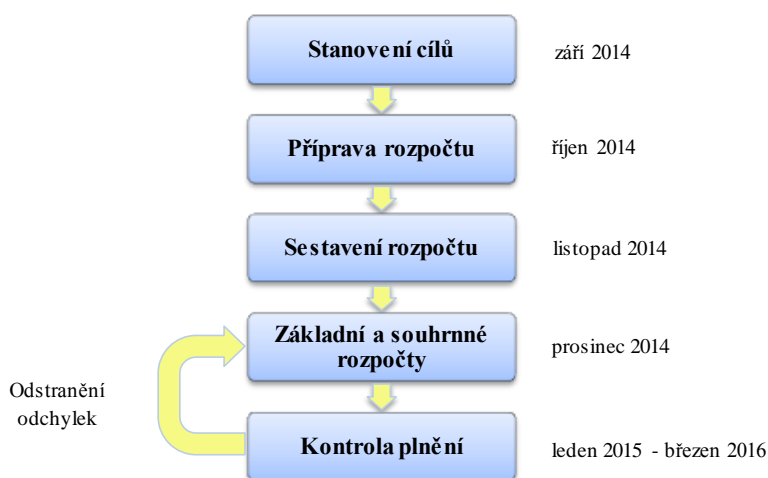
Funkce rozpočtu:

- *plánovací* – určuje cíle ve vývoji hodnotových veličin vycházející z dlouhodobých cílů podniku,
- *koordinační* – synchronizuje a harmonizuje činnost jednotlivých středisek,
- *motivační* – motivuje řídicí pracovníky k dosažení dílčích úkolů v souladu s podnikovými cíli,
- *kontrolní* – je nástrojem kontroly dosahovaných hodnot ve srovnání s rozpočtovanými hodnotami,
- *měření výkonnosti* – umožňuje měřit výsledky dosažené jednotlivými středisky. (Šoljaková a Fibírová, 2010, s. 98)

3.1 Systém rozpočtování

Tvorba rozpočtů vychází z odhadu objemu a struktury výkonů, který se odvíjí od poptávky po těchto výkonech v příštím období. Na základě zjištěných údajů je sestaven **plán odbytu**. Cílem je určit druh výrobků, jejich množství a za jakou cenu budou zákazníci poptávat. Plán odbytu představuje velké riziko, jelikož jeho dodržení je obtížné. Jako další je zjištěna kapacita výrobních zařízení, technologií, infrastruktury, termíny dodavatelů apod. Následně je sestaven **výrobní plán**. Tyto dva plány představují výchozí bod pro sestavení **plánu tržeb, materiálu a plánu práce**. Na základě těchto plánů je **vytvořen rozpočet výnosů a jednicových nákladů**. Tvorba **rozpočtu režijních nákladů** vychází z minulého období, je upravena o plánované změny určitých druhů nákladů, nebo je vytvořen pomocí indexování, například náklady jsou zvýšeny o 3 % oproti minulému období.

Sestavování rozpočtu probíhá v posledních čtyřech měsících roku. Zpravidla tento proces začíná v září, kdy jsou stanoveny základní rozpočtové priority. V říjnu začíná příprava rozpočtu, sběr dat a informací potřebných pro tvorbu rozpočtu. Samotné sestavení základních rozpočtů proběhne v listopadu téhož roku. Základní rozpočty jsou tvořeny jednotlivými útvary a jsou poslány na přezkoumání vedením podniku, případně mohou být vráceny na přepracování. V prosinci je rozpočet schválen vedením podniku či představenstvem. Kontrola plnění rozpočtu probíhá v lednu až v březnu příštího roku. Kontrola spočívá ve srovnávání skutečných a rozpočtovaných hodnot ekonomických veličin a odstranění případných odchylek. Tento průběh tvorby rozpočtu je znázorněn na obrázku č. 6. (Popesko, 2009, s. 199 – 201)



Obr. 6 Průběh rozpočtovacího procesu (Popesko, 2009, s. 201)

3.2 Druhy rozpočtů

V podniku se používá celá řada způsobů rozpočtování. Základní členění rozpočtů podle Kožené (2007, s. 81) je následující:

1. podle období
 - **dlouhodobé** (sestavované na dobu delší než 1 rok),
 - **roční**,
 - **krátkodobé** (sestavované na dobu kratší než 1 rok - měsíční, čtvrtletní),
2. podle stupně řízení
 - **za jednotlivé podnikové útvary nebo výkony**,
 - **za podnik jako celek** (rozpočetní rozvaha, výsledovka a cash flow),
3. podle rozsahu zachycovaných výnosů a nákladů
 - **zachycující všechny výnosy a náklady**,
 - **zachycující jen část výnosů a nákladů** (např. režijní náklady, náklady pomocných výrob),
4. podle počtu variant plánů
 - **pevné** (určené pro jednu variantu plánu),
 - **pohyblivé, pružné** (pro více variant plánu, nebo pro různé využití výrobní kapacity).

Vztah krátkodobých a dlouhodobých plánů a rozpočtů

Dlouhodobé rozpočty (strategické rozpočty) peněžně kvantifikují dopady strategických plánů, to znamená, že evidují jednotlivé kroky, kterými chce podnik dosáhnout svých strategických cílů. Jedná se o rozpočty s menším počtem položek, sestavované zpravidla na 3 až 10 let. Prostřednictvím těchto rozpočtů jsou realizovány zásadní změny v podnikatelském procesu (výrobní sortiment, změna struktury zákazníků, budování...). Tyto rozpočty mají podobu zjednodušených výkazů účetní závěrky.

Sestavování krátkodobých (operativních) plánů a rozpočtů slouží ke konkretizaci cílů obsažených v dlouhodobých plánech a rozpočtech. Je tak zajištěno pružné přizpůsobení podniku nestabilnímu, konkurenčně náročnému prostředí. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 128; Šoljaková a Fibírová, 2010, s. 99)

3.3 Hlavní podnikový rozpočet

Konečným výsledkem rozpočtování je **tzv. podnikový rozpočet** (master budget) neboli u nás častěji používaný pojem **finanční plán**. Sestavuje se zpravidla na rok, který odpovídá účetnímu období. Jeho součástí jsou **plánová výsledovka**, která kvantifikuje očekávaný budoucí hospodářský výsledek, **plán peněžních toků** a **plánová rozvaha**, která předvídá vývoj aktiv a pasiv. (Šoljaková a Fibírová, 2010, s. 98)

3.4 Kontrola rozpočtů

Aby bylo rozpočtování účinným nástrojem řízení nákladů, musí být sledováno jeho dodržování. Je nezbytné v pravidelných intervalech porovnávat skutečný vývoj nákladů (výnosů, zisku) s jejich plánovanou výší. U krátkodobých rozpočtů by kontrola měla probíhat nejméně v měsíčním intervalu. Nejpozději v prvním týdnu následujícího měsíce by měla probíhat případná analýza vzniklých odchylek a přijetí nápravných opatření nebo naopak stimulace příznivého vývoje.

Příčinou vzniku odchylek může být nereálně stanovený rozpočet nebo odlišný vývoj podmínek v daném období, než které předpokládal rozpočet.

Při kontrole rozpočtu je třeba zohlednit objem uskutečněných výkonů. Skutečné náklady lze tedy kontrolovat na základě těchto základních forem rozpočtů:

- pevný rozpočet,
- variantně přepočtený rozpočet,
- lineárně přepočtený rozpočet.

Pevný rozpočet se nemění v závislosti na struktuře a vyrobeném množství. V rámci tohoto rozpočtu se porovnávají skutečné náklady s předem sestaveným a schváleným rozpočtem. Typické je použití u správních středisek, některých servisních středisek nebo u útvarů výzkumu a vývoje. *Variantně přepočtený rozpočet* je takový druh rozpočtu, který upravuje stanovené variabilní náklady podle skutečného vývoje objemu a struktury výkonů. Fixní náklady se vyhodnocují v předem stanovené výši. Tento rozpočet je vhodné použít u středisek, která nemohou ovlivnit objem a strukturu prodaných výkonů. *Lineárně přepočtený rozpočet* upravuje celkové rozpočtované náklady (variabilní i fixní) pomocí průměrné výše celkových nákladů na jednotku výkonu dle skutečného objemu výkonů. Použití je vhodné u středisek, které je potřeba podnítit k vyššímu výkonu. (Šoljaková a Fibírová, 2010, s. 132 – 134)

SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

Na základě prostudování literárních pramenů jsem zpracovala kritickou rešerši týkající se analýzy nákladů, řízení nákladů po linii odpovědnosti a rozpočetnictví. Z těchto získaných poznatků jsem vycházela při zpracování analytické části mé práce.

První kapitulu teoretické části jsem věnovala zejména nákladům a jejich klasifikaci. Nejprve jsem popsala vztah mezi náklady, výnosy a výsledkem hospodaření. Přehled o výši těchto veličin nám podává výkaz zisku a ztrát. Pokud je podnik ziskový, znamená to, že výnosy převyšují náklady. V opačném případě je podnik ve ztrátě. Následně jsem klasifikovala náklady z různých hledisek. První skupinou jsou klasifikace nákladů, které rozdělují již vynaložené náklady, tyto klasifikace jsou důležité při řízení nákladů. Druhou skupinou jsou klasifikace nákladů, které nám pomáhají při rozhodování o budoucích variantách podnikání.

V druhé kapitole jsem se zaměřila na oblast odpovědnostního účetnictví v rámci centralizovaného i decentralizovaného řízení. Popsala jsem organizační strukturu, která určuje horizontální a vertikální vazby mezi jednotlivými organizačními jednotkami. Dále jsem charakterizovala ekonomickou strukturu, která vymezuje odpovědnostní střediska, na nichž lze samostatně evidovat náklady či jiné ekonomické veličiny.

Třetí kapitola je věnována vymezení rozdílů mezi plánováním a rozpočetnictvím. Obecně můžeme říct, že rozpočty jsou plány v peněžním vyjádření. Sestavení kvalitního rozpočtu vyžaduje zkoordinovat činnosti podniku do jednoho celku, je také důležitá následná kontrola těchto rozpočtů.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

4 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

Společnost XY a.s. je součástí koncernu XY a.s. s širokým portfoliem gumárenské výroby. Počátky koncernu spadají do první poloviny devadesátých let, do nynější podoby přešel v roce 2011. Koncern je strukturován do dvou divizí – divize pneumatik a divize technická pryž. Divizi technická pryž zastupují dvě společnosti, které vyrábí rozmanité množství výrobků z technické pryže. Základem Divize pneumatik je společnost XY, kterou se budu v mé bakalářské práci zabývat. (interní zdroje koncernu XY a.s.)

4.1 Základní informace o společnosti XY a.s.

Obchodní firma:	XY a.s.
Právní forma:	akciová společnost
Sídlo:	Praha
Datum vzniku:	15. ledna 1991
Základní kapitál:	1 460 384 000,- Kč

Společnost XY je český výrobce mimosilničních pneumatik, zejména zemědělských. Dále také produkuje industriální a motocyklové pneumatiky. Historie společnosti sahá až do třicátých let 20. století, kdy se ve Zlíně a v Praze začaly vyrábět pneumatiky pro osobní automobily a jízdní kola. Zemědělské pneumatiky se zařadily do výrobního portfolia v roce 2004 po odkupu zemědělské divize jedné německé společnosti. V roce 2008 byla odkoupena továrna v srbském městě Ruma. Další výroba byla zahájena v novém závodě v Charles City ve státě Iowa v roce 2012. Dnes společnost XY vlastní tři výrobní závody v České republice, jeden v Srbsku a jeden v USA. Výrazným milníkem bylo také otevření nové výrobní haly v Otrokovicích v roce 2013. (webové stránky společnosti XY a.s.)

4.2 Činnost firmy

Hlavním výrobním sortimentem této společnosti jsou zemědělské pneumatiky (pro traktory a kombajny), osobní industriální pneumatiky (víceúčelové pneumatiky, radiální pneumatiky pro stavební stroje, vysokozdvížné vozíky) a motocyklové pneumatiky. V roce 2012 přibližně 71 % tržeb tvořily zemědělské pláště, 23 % industriální pneumatiky a 2 % pneumatiky pro motocykly. Zbytek tvořil prodej ostatních výrobků a služeb.

V současnosti je 86 % všech výrobků dodáváno do evropských zemí. Firemní pobočky lze nalézt ve 14 zemích, společnost má vlastní globální prodejní a distribuční síť. (webové stránky společnosti XY a.s.)

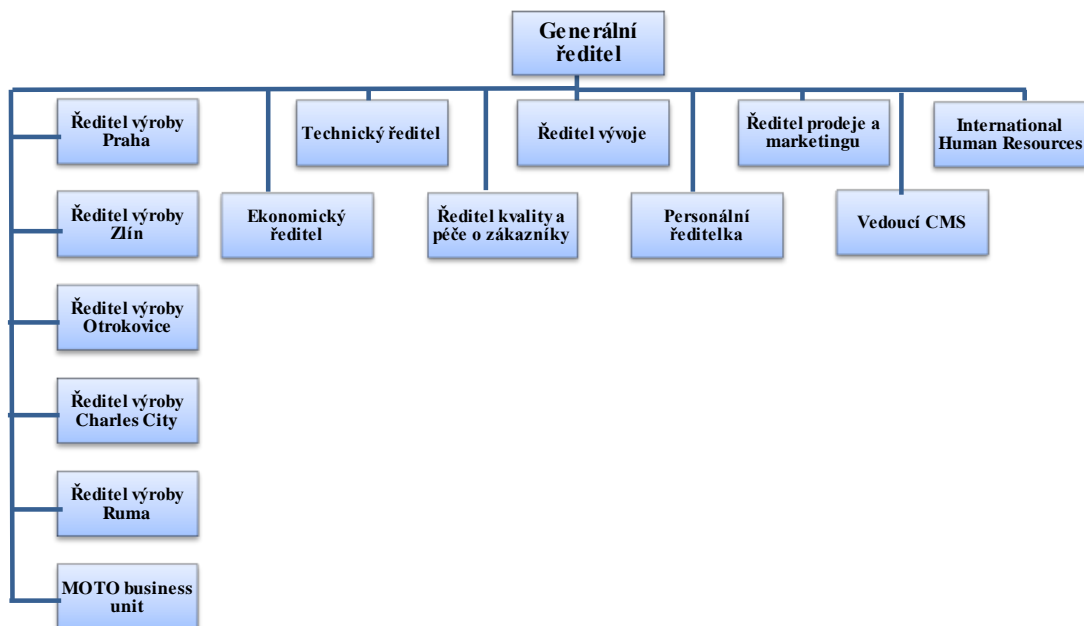
4.3 Strategické cíle

Pro následující roky si společnost stanovila následující strategické cíle:

- Posunout výrobu blíže k zákazníkům a podpořit tak silnou globální pozici.
- Zvýšit podvědomí o značce na hlavních trzích a neustále zvyšovat image firmy.
- Rozvíjet nové trhy a více diverzifikovat přístup na trhy.
- Podpořit růst investicemi a inovacemi.
- Dosáhnout většího růstu vysokou produktivitou, kvalitou a mezizávodní flexibilitou výroby. (interní zdroje společnosti XY a.s.)

4.4 Organizační struktura a vývoj počtu zaměstnanců

Následující schéma zobrazuje organizační strukturu společnosti XY a.s. Společnost XY je akciovou společností, jediným jejím akcionářem je koncern XY a.s. V čele společnosti stojí generální ředitel, který je zároveň předsedou představenstva. Generálnímu řediteli jsou podřízeni ředitelé jednotlivých úseků výroby a správy.



Obr. 7 Organizační struktura společnosti XY a.s. (vlastní zpracování na základě interních materiálů)

Vývoj počtu zaměstnanců mezi lety 2011 až 2014 ukazuje tabulka č. 3. Jak můžeme vidět, počet zaměstnanců je ve společnosti XY v těchto letech téměř konstantní, fluktuaci zaměstnanců považují za přirozenou. Společnost zaměstnává přibližně 16 % technickohospodářských pracovníků a 84 % dělníků. Společnost dle počtu zaměstnanců bych zařadila do velkých podniků, jelikož má více než 500 zaměstnanců a obrat vyšší než 100 mil. Kč.

Tab. 3 Počet zaměstnanců společnosti XY (interní zdroje)

	2011	2012	2013	2014
THP	390	384	389	392
Dělníci	2080	2040	2061	2040
Celkem	2470	2424	2450	2432

4.5 Přehled základních ekonomických ukazatelů společnosti

Následující tabulka ukazuje výnosy, náklady a výsledek hospodaření společnosti XY mezi lety 2011 až 2013 včetně relativního vyjádření podílu nákladů na výnosech. Pro analýzu těchto základních ekonomických ukazatelů použiji účetní výkazy z let 2011, 2012 a 2013. Společnost zatím nezveřejnila výkaz z roku 2014, tudíž se jím při analýze ekonomických ukazatelů nemohu zabývat. V letech 2012 a 2013 proběhlo ve společnosti sloučení účetních období do tzv. dlouhého období, proto budu údaje z těchto let přepočítávat průměrem.

Tab. 4 Základní ekonomické ukazatele společnosti (interní zdroje)

(v tis. Kč)	2011	2012	2013
Přidaná hodnota	1 731 424	2 547 492	2 537 044
Výnosy	10 974 065	10 696 430	10 588 180
Tržby za výrobky a služby	8 919 883	8 588 885	8 498 171
Náklady	10 792 512	9 989 920	9 847 304
Osobní náklady na 1 zaměstnance	440	442	440
VH za účetní období	181 553	706 511	740 875
Podíl nákladů na výnosech	98,35%	93,39%	93,00%

Dosahování zisku je jeden z nejdůležitějších ekonomických cílů podniku. Jak ukazuje tabulka č. 4, společnost je ve všech zkoumaných letech zisková. V roce 2011 je zisk nižší než v ostatních sledovaných letech z důvodu stále trvající ekonomické krize. V letech 2012 a 2013 se zisk téměř zčtyřnásobil. Tento vzrůst způsobila vysoká přidaná hodnota. Celkové výnosy i náklady mají ve sledovaných letech klesající charakter.

Podíl nákladů na výnosech vypovídá o kvalitě hospodaření podniku. Společnost má poměrně vysoký podíl nákladů na výnosech, avšak tento podíl se postupem času snižuje. Nejúspěšnějším obdobím byl rok 2013, ale i rok 2012, protože v těchto letech byl podíl nákladů na výnosech nejnižší. Tyto dvě období nelze úplně rozdělit, jak jsem již dříve psala, z důvodu jejich sloučení a tudíž není možné přiřadit náklady a výnosy jednotlivým rokům. Vývoj přidané hodnoty se odráží od vývoje nákladů a výnosů. Jedná o výrobní podnik, proto výkony a výkonová spotřeba představují největší položky ve výnosech a nákladech. Průměrné osobní náklady na jednoho zaměstnance zůstávají během sledovaných let téměř konstantní. Jsou vyšší než průměrné náklady na jednoho zaměstnance v podobných podnicích v odvětví. Ve sledovaných obdobích nedošlo k výplatě odměn členům orgánů společnosti, jedná se pouze o osobní a sociální náklady.

4.6 Přehled základních ekonomických ukazatelů odvětví

Hlavní činnost firmy XY a.s. můžeme dle klasifikace ekonomických činností CZ-NACE zařadit do zpracovatelského průmyslu kategorie 22 – výroba pryžových a plastových výrobků. Podle výrobních skupin společnost patří do 22.1 – výroba pryžových výrobků. Oddíl CZ-NACE 22 patří ve zpracovatelském průmyslu k těm nejdůležitějším.

Tab. 5 Základní charakteristiky CZ-NACE 22.1 (Dráždil et al., 2014)

CZ-NACE 22.1	2011	2012	2013
Počet podniků	856	802	727
Počet zaměstnaných osob	18 904	18 760	18 335
Průměrné tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	104 620 734	121 062 724	130 571 259
Průměrná přidaná hodnota	27 072 402	33 983 453	37 015 498
Průměrné osobní náklady na 1 zaměstnance	413 365	421 150	447 250

Ve sledovaném období dochází ke snížení počtu podniků v tomto odvětví o 15 % i nepatrnému snížení počtu zaměstnaných osob. V roce 2013 automobilový průmysl zaznamenal prudký pokles v tržbách a výrazně se snížil počet podniků. Zatímco společnost, které setrvaly, vzrostly tržby za vlastní výrobky a služby. Průměrná přidaná hodnota na jeden podnik dosahuje vysokých hodnot oproti společnosti XY a vykazuje růstovou tendenci. To může být způsobeno snížením výkonové spotřeby neboli cen energií

a vstupů do výroby, nebo na druhé straně zvýšením výkonů a obchodní marže. Mezi lety 2011 až 2013 počet zaměstnaných osob v odvětví klesá, přesto osobní náklady na jednoho zaměstnance se zvyšují. To znamená, že by se měla zvýšit průměrná mzda každého zaměstnance.

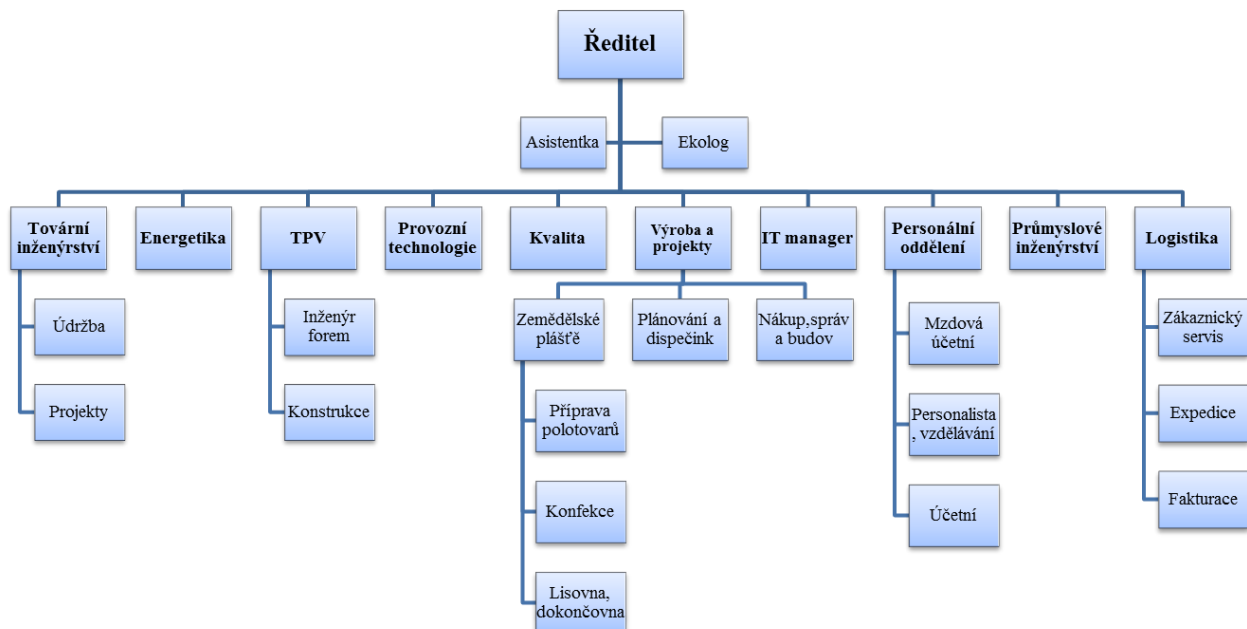
4.7 Výrobní závod Otrokovice

Výroba v Otrokovicích probíhá již od roku 2004, kdy společnost XY odkoupila tento výrobní závod od místní společnosti. Na podzim roku 2012 začala výstavba nové výrobní haly, která byla dostavěna v listopadu 2013.

Výrobní portfolio výrobního závodu Otrokovice tvoří agro a víceúčelové pláště. Především agro pláště jsou doménou tohoto závodu, vyrábí se zde radiální zemědělské pláště, flotační zemědělské pláště i diagonální pláště, které ale jsou již na ústupu. (interní zdroje společnosti XY a.s.)

4.7.1 Organizační struktura a vývoj počtu zaměstnanců

Schéma vyobrazené na obrázku č. 9 ukazuje organizační strukturu výrobního závodu Otrokovice. V čele výrobního závodu stojí ředitel, který pod sebou má jako štábní jednotky asistentku a ekologa. Dále pod generálního ředitele spadají jednotlivá oddělení.



Obr. 8 Organizační struktura výrobního závodu Otrokovice (vlastní zpracování na základě interních materiálů)

Počet zaměstnanců se mezi lety 2011 až 2013 téměř nemění. V roce 2014 dochází k nárůstu až na 594 zaměstnanců, na rozdíl od celé společnosti, kde v roce 2014 došlo k poklesu zaměstnaných lidí. Ve srovnání s celou společností XY, má otrokovický výrobní závod méně technickohospodářských pracovníků, průměrně tvoří 10 % v celkovém počtu zaměstnanců.

Tab. 6 Počet zaměstnanců výrobního závodu (interní zdroje)

	2011	2012	2013	2014
THP	60	59	61	64
Dělníci	512	511	508	530
Celkem	572	570	569	594

4.7.2 Přehled základních ekonomických veličin

Tabulka č. 7 ukazuje souhrn základních ekonomických veličin výrobního závodu Otrokovice mezi lety 2011 až 2013.

Tab. 7 Základní ekonomické ukazatele výrobního závodu (interní zdroje)

(v tis. Kč)	2011	2012	2013
Přidaná hodnota	982 083	1 530 362	1 176 086
Výnosy	1 302 386	1 853 465	1 605 773
Tržby za výrobky a služby	3 950 223	4 235 877	3 401 751
Náklady	691 476	680 177	778 530
Osobní náklady na 1 zaměstnance	465	474	462
VH za účetní období	610 910	1 173 288	827 243
Podíl nákladů na výnosech	53,09%	36,70%	48,48%

Rok 2011 je stále ovlivněn ekonomickou krizí, která zasáhla Českou republiku v roce 2009, proto výnosy dosahují nižších hodnot než v následujících letech. V roce 2012 začala výstavba nové výrobní haly, ale výroba stále probíhala na stávající výrobní hale. Kvůli plánované odstávce výroby z důvodu stěhování, probíhala nadvýroba. Výnosy v tomto období přibližně vzrostly o 550 mil. Kč. V červnu se začala výroba omezovat až k úplnému zastavení, které trvalo přibližně do října. V tomto období došlo k stěhování do nové haly. Zaměstnanci nebyli propouštěni, vybrali si dovolenou i částečně z předchozího roku. Výnosy klesly o 13 %, zatímco náklady se zvýšily o 15 % z důvodu velkého nárůstu nákladů na stěhování. Celkově podíl nákladů na výnosech má tento závod velice nízký ve srovnání s celou společností XY.

5 ANALÝZA NÁKLADŮ CELÉHO ZÁVODU

Výrobní závod společnosti XY a.s. využívá pro své potřeby klasifikaci nákladů podle druhů a také člení náklady na variabilní a fixní. Společnost eviduje náklady pomocí informačního systému SAP, kde zaznamenává výši nákladů na jednotlivých syntetických účtech a ty dále zpřesňuje pomocí analytických účtů.

V první části analýzy nákladů se tedy budu zabývat vývojem nákladů za celý výrobní závod Otrokovice. Analýzu nákladů budu provádět za rok 2014 rozdělenou na čtvrtletí, jelikož v roce 2012 až 2013 proběhla výstavba nové výrobní haly a stěhování, údaje by tak byly zkreslené. Nejprve klasifikuji náklady do jednotlivých nákladových druhů. Poté provedu vertikální a horizontální analýzu. Dále se budu zabývat klasifikací nákladů v závislosti na změnách objemu výroby. Nejprve provedu analýzu celkových nákladů na variabilní a fixní část. Následně uvedu strukturu položek variabilních a fixních nákladů. Klasifikaci nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik bude věnována celá 6. kapitola.

5.1 Náklady v druhovém členění

Společnost jednotlivé nákladové účty soustřeďuje do skupin podle druhu nákladů. Skupiny nákladových druhů rozlišuje následovně:

- **Spotřebované nákupy**, do kterých řadí materiálové náklady, nákup kancelářských potřeb, spotřebu pohonných hmot, membrány, materiál na opravy, mazadla, drobný hmotný majetek do 3 000 Kč, tonery, energie, ostatní režijní náklady (materiál, který nelze vztáhnout na jeden kus výrobku, např. chemikálie pro testování vody, na úpravu vody) a vedlejší náklady (zpracování odpadu pro hlavní výrobu).
- **Služby** zahrnují pohoštění, různé opravy, cestovné, přepravné, nájemné, poštovné, telefonní služby, zkoušky výrobků, likvidaci odpadů, ostrahu, služby výpočetního technika, poradenské, právní, logistické, jiné služby (vznikly v rámci stěhování) a ostatní služby (souvisejí s rozběhem výroby – servisní prohlídky, měření pracovních podmínek, náklady, které přímo nesouvisí s výrobou, ale chodem areálu, úklidové práce).
- **Osobní náklady** jsou tvořeny mzdovými náklady, zákonným sociálním pojištěním, zákonnými sociálními náklady (kurzy, semináře, náklady na ochranné pomůcky, osobní hygienické prostředky, ochranné nápoje, penzijní připojištění, stravenky, zdravotní péče – vstupní prohlídky, psychotesty) a ostatní sociální náklady (sociální výpomoci, akce pro důchodce, zdravotní péče – lázně, bonusové poukazy).

- **Daně a poplatky**, kam zařazují silniční daň a ostatní daně.
- **Jiné provozní náklady** zahrnují pokuty, dary, manka a škody, přefakturaci (pře prodej zboží, výrobků či služeb mezi ostatními výrobními závody), technické zhodnocení a haléřové vyrovnání.
- **Odpisy, rezervy a opravné položky**, kde patří především odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, odpis zůstatkové ceny.
- **Finanční náklady** jsou tvořeny zákonným pojištěním zaměstnanců a pojištěním majetku.

Tab. 8 Druhové členění nákladů (vlastní zpracování na základě interních materiálů)

Nákladový druh (v tis. Kč)	1. čtvrtletí	2. čtvrtletí	3. čtvrtletí	4. čtvrtletí	2014
Spotřebované nákupy	42 624	39 419	33 402	33 405	148 850
Služby	34 424	32 847	28 563	34 553	130 387
Osobní náklady	63 557	82 974	61 819	78 060	286 410
Daně a poplatky	4	4	1	2	11
Jiné provozní náklady	1 422	86	1 639	160	3 307
Odpisy, rezervy, opr. pol.	18 203	16 916	15 416	21 321	71 856
Provozní náklady	160 234	172 246	140 840	167 501	640 821
Finanční náklady	380	505	373	471	1 729
Σ Náklady celkem	160 614	172 751	141 213	167 972	642 550

Tab. 9 Vertikální a horizontální analýza nákladů v druhovém členění (vlastní zpracování)

Nákladový druh	2014	1. /2. čtvrtletí	2. /3. čtvrtletí	3. /4. čtvrtletí
Spotřebované nákupy	23,17%	-7,52%	-15,26%	0,01%
Služby	20,29%	-4,58%	-13,04%	20,97%
Osobní náklady	44,57%	30,55%	-25,50%	26,27%
Daně a poplatky	0,00%	0,32%	-74,57%	97,80%
Jiné provozní náklady	0,51%	-93,95%	1803,60%	-90,23%
Odpisy, rezervy, opr. pol.	11,18%	-7,07%	-8,87%	38,31%
Provozní náklady	99,73%	7,50%	-18,23%	18,93%
Finanční náklady	0,27%	33,03%	-26,21%	26,20%
Σ Náklady celkem	100,00%	7,56%	-18,26%	18,95%

Z pohledu vývoje celkových nákladů dochází ke změnám nákladů v jednotlivých čtvrtletích v důsledku změn ve výrobě v průběhu roku, proto je důležité charakterizovat výrobu z hlediska objemu vyrobených kusů v průběhu celého roku. Na začátku roku se rozbíhá výroba a následně přichází nejsilnější období z hlediska objemu výroby, tzv. hlavní sezóna. Od 2. čtvrtletí začne výroba slábnout. V srpnu proběhne celozávodní dovolená, která trvá

jeden až dva týdny, v ní se uskuteční údržba a opravy, které nejsou možné uskutečnit v průběhu výroby. Po tomto období opět dojde k rozběhu výroby. Ke konci roku výroba znovu slábne z důvodu menšího počtu objednávek. Přes svátky probíhá údržba a opravy, někdy předvýroba objednaných zakázek na další rok.

Z rozdělení celkových nákladů na provozní a finanční náklady, lze vidět, že se tento výrobní závod zabývá převážně svou hlavní podnikatelskou činností čili výrobou zemědělských pláštů. Finanční činností se spíše nezabývá.

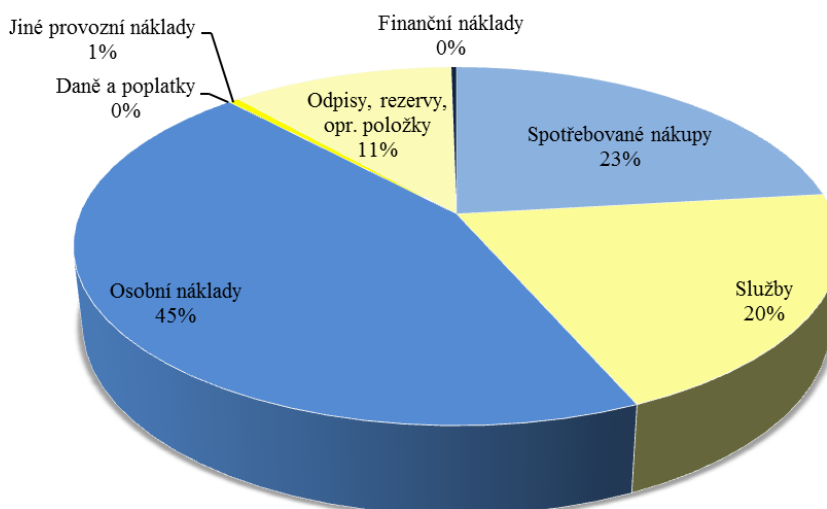
Podle charakteru *spotřebovaných nákupů* je možné říct, že se jedná o výrobní podnik. Hlavní položkou spotřebovaných nákupů jsou materiálové náklady a také náklady na energie potřebné k provozu výrobních strojů. Naopak zde nenajdeme žádné náklady na prodané zboží, tudíž se nemůže jednat o obchodní podnik. V průběhu roku se snižují náklady na energie kvůli snižování množství odebíraných energií.

Osobní náklady, které tvoří přibližně 45 % celkových nákladů, jsou nejvýznamnější složkou. Převážně zahrnují mzdové náklady režijní a přímé. V 2. polovině roku dochází ke snížení přímých mezd téměř na polovinu, protože se snížil počet vyrobených kusů a nebylo potřeba tolik přesčasových prací.

Další významnou položkou celkových nákladů jsou *služby*, které jsou ve výši 20 %. Ty jsou přibližně z 50 % tvořeny náklady na opravy strojů. Mezi čtvrtletími nedochází k výrazným změnám v celkových nákladech na služby. I když mezi jednotlivými složkami služeb dochází k určitému vývoji. Například náklady na opravy koncem roku významně vzrostly až na 20 mil. Kč., v důsledku odstávky strojů a jejich následným opravám a čištění. V prvním čtvrtletí vznikly jednorázové náklady na jiné služby ve výši 4 mil. Kč z důvodu stěhování celého výrobního závodu. Bylo potřeba zajistit novou jeřábovou dráhu na lisu. Naopak cestovné se v druhé polovině roku snižuje.

Odpisy zůstávají téměř konstantní, ale ve 4. čtvrtletí se zvýšily přibližně o 6 mil. Kč z důvodu ukončení doby odepisování a jednorázového odepsání tohoto majetku.

Téměř zanedbatelnou položku tvoří *finanční náklady*, protože veškerou činnost ohledně financí zastává společnost XY, nikoliv tento výrobní závod. *Daně a poplatky* nevykazují vysoké hodnoty a nelze je nijak ovlivnit, tudíž jim nemusíme věnovat další pozornost. *Jiné provozní náklady* jsou spíše tvořeny nahodilými událostmi, jakož jsou mimořádné dary, vypořádání zůstatkové ceny prodaného majetku, likvidace zásob nebo evidence mank a škod.



Obr. 9 Druhé členění nákladů v roce 2014 (vlastní zpracování)

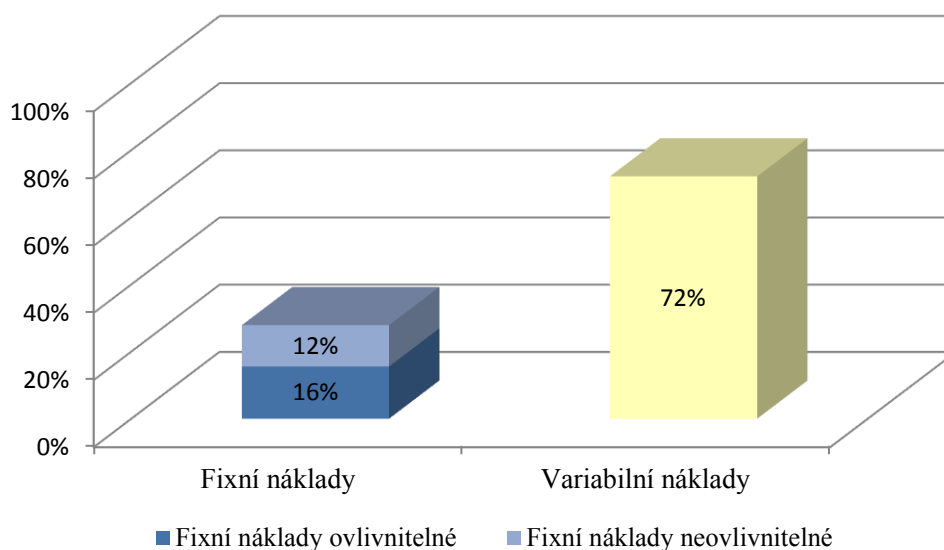
Na uvedeném grafu (obr. 9) je vyobrazen podíl jednotlivých nákladových druhů na celkových nákladech. Je zde vidět převládající podíl osobních nákladů, spotřebovaných nákupů a služeb.

5.2 Náklady podle objemu prováděných výkonů

Další klasifikaci, kterou společnost provádí, je členění nákladů podle závislosti na změnách objemu výkonů. Opět budu analyzovat pouze rok 2014. Společnost tuto klasifikaci provádí po jednotlivých nákladových účtech, které soustřeďuje do skupin variabilních a fixních nákladů ovlivnitelných a neovlivnitelných. Pro přehlednost této analýzy udělám souhrnné skupiny těchto účtů a uvedu jejich jednotlivé složky.

Tab. 10 Členění nákladů na variabilní a fixní v tis. Kč (interní zdroje)

(v tis. Kč)	2014
Fixní náklady	178 959
- ovlivnitelné	99 863
- neovlivnitelné	79 096
Variabilní náklady	463 588
Σ Celkové náklady	642 547



Obr. 10 Podíl fixních a variabilních nákladů na celkových nákladech (vlastní zpracování)

Největší podíl na celkových nákladech mají variabilní náklady, tvoří přibližně dvě třetiny celkových nákladů a jednu třetinu tvoří fixní náklady. Tento rozdíl je názorně ukázán na předchozím grafu (obr. 10). Fixní náklady společnost dělí na fixní náklady ovlivnitelné a fixní náklady neovlivnitelné. Ovlivnitelné fixní náklady tvoří větší část celkových fixních nákladů, a to 16 %. Neovlivnitelné fixní náklady tvoří o něco menší část, 12 % celkových fixních nákladů.

Fixní náklady

- **Ovlivnitelné**

- *Spotřebované nákupy* – ostatní režijní náklady, kancelářské potřeby, DHM do 3 000 Kč, materiál na opravy staveb, elektrická energie, tonery a barvy
- *Služby* – stavební opravy, cestovné, pohoštění, poštovné, náklady na telefony a faxy, zkoušky výrobků, logistické služby, poradenské služby, právní služby, reklama a propagace, náklady na stěhování a ostatní služby
- *Osobní náklady*
 - Mzdové náklady – režijní mzdy, ostatní mzdové náklady (mzdy brigádníků na dohody o provedení práce a odměny za vynálezy), náhrady mzdy
 - Zákonné sociální pojištění – režijní zdravotní a sociální pojištění
 - Zákonné sociální náklady – kurzy a semináře, zdravotní péče, stravné, penzijní připojištění

- *Jiné provozní náklady* – zůstatková cena prodaného materiálu, nedaňové dary, odpis pohledávek, likvidace zásob, haléřové vyrovnání, technické zhodnocení, přefakturace, manka a škody
- **Neovlivnitelné**
 - *Služby - nájemné*
 - *Osobní náklady*
 - Ostatní sociální náklady – akce pro důchodce, zdravotní péče a léky, sociální výpomoci, ostatní sociální náklady
 - *Daně* – daň silniční a ostatní daně
 - *Odpisy* – odpisy DHM a DNM, odpisy drobného majetku, odpis zůstatkové ceny
 - *Finanční náklady* – pojištění majetku, zákonné pojištění zaměstnanců

Tab. 11 Fixní náklady (vlastní zpracování na základě interních materiálů)

Náklady (v tis. Kč)	1. čtvrtletí	2. čtvrtletí	3. čtvrtletí	4. čtvrtletí	% podíl
Spotřebované nákupy	1 272	1 665	1 340	1 452	3,20%
Služby	9 203	6 230	5 613	6 069	15,15%
Mzdové náklady	9 310	13 283	10 370	13 908	26,19%
Zákonné sociální pojištění	2 053	2 938	2 236	3 121	5,78%
Zákonné sociální náklady	1 711	1 667	1 541	1 585	3,63%
Jiné provozní náklady	1 422	86	1 639	160	1,85%
Fixní náklady ovlivnitelné	24 971	25 869	22 739	26 295	55,80%
Služby	1 549	1 555	1 413	1 398	3,30%
Ostatní sociální náklady	47	328	24	528	0,52%
Daně	4	4	1	2	0,01%
Odpisy	18 203	16 916	15 416	21 321	40,15%
Finanční náklady	76	114	85	114	0,22%
Fixní náklady neovlivnitelné	19 879	18 917	16 939	23 363	44,20%
Fixní náklady	44 850	44 786	39 678	49 658	100,00%

Fixní náklady lze nalézt v určité výši zřejmě v každém podniku. Ve výrobním závodě společnosti XY a.s. tvoří 28 % celkových nákladů. Společnost člení fixní náklady na ovlivnitelné a neovlivnitelné.

Ovlivnitelné fixní náklady jsou zastoupeny ve větší míře, a to 56 %. *Mzdové náklady* tvoří přibližně polovinu ovlivnitelných fixních nákladů, jsou zde účtovány především režijní mzdy, část mzdových nákladů tvoří také náhrada mzdy a ostatní mzdové náklady. V 1. čtvrtletí výroba neběžela podle plánu a vyrábělo se méně kusů, proto jsou mzdové

náklady v tomto období nižší. *Služby* v prvním čtvrtletí výrazně vzrostly z důvodu nákladů na stěhování, které byly ve výši 4 mil. Kč. Po zbytek roku jsou služby téměř konstantní. Téměř 2 mil. Kč je vynakládáno na zkoušky výrobků, 1,5 mil. Kč na zajištění chodu areálu, zejména jsou vysoké v měsících, kdy dochází k rozběhu výroby. *Zákonné sociální náklady* jsou ve výši 6,5 mil. Kč, zejména se zde účtuje penzijní připojištění a příspěvky na stravné. Malá část *spotřebovaných nákupů* patří do fixních nákladů, patří zde hlavně náklady na režijní materiál, fixní energie a DHM do 3000 Kč. *Jiné provozní náklady* jsou tvořeny převážně zůstatkovou cenou prodaného majetku v 1. a 3. čtvrtletí ve výši 1,4 mil. Kč. Další významnou položkou jsou dary ve 3. čtvrtletí ve výši 145 tis. Kč, přefakturace a ve 4. čtvrtletí manka a škody za 66 tis. Kč.

Neovlivnitelné fixní náklady tvoří 44 % celkových fixních nákladů. Nejvýznamnější položkou jsou *odpisy* a to především odpisy DHM v průměru 17 mil. Kč. Ve 3. čtvrtletí byl jednorázově odepsán drobný majetek za 66 tis. Kč. Ve 4. čtvrtletí byla odepsána zůstatková cena majetku ve výši 3 mil. Kč. Téměř 6 mil. Kč tvoří nájemné řadící se do *služeb*, především nájem skladů. V 1. a 3. čtvrtletí *ostatní sociální náklady* vzrostly kvůli zaúčtování fixní zdravotní péče, která je tvořena poskytovanými službami zaměstnancům, jako jsou lázně, příspěvky ke mzdě ve formě poukazů „Flexi pass“. *Finanční náklady* jsou tvořeny převážně zákonným pojištěním režijních zaměstnanců a jen ve 2. čtvrtletí vznikly náklady na pojištění majetku.

Variabilní náklady

- *Spotřebované nákupy* – spotřeba pohonných hmot, vedlejší náklady, materiál na opravy, membrány, obaly a zábaly, režijní materiál hlavní, mazadla, materiál na výrobní zkoušky, plyn, voda, stlačený vzduch, vedlejší zboží
- *Služby* – opravy strojů, přepravné, ostatní služby, stočné
- *Osobní náklady*
 - Mzdové náklady – přímé a režijní mzdy
 - Zákonné sociální pojištění – přímé zdravotní a sociální pojištění
 - Zákonné sociální náklady – osobní ochranné prostředky, osobní hygienické potřeby, ochranné nápoje
- *Finanční náklady* – zákonné pojištění zaměstnanců

Tab. 12 Variabilní náklady (vlastní zpracování na základě interních materiálů)

Náklady (v tis. Kč)	1. čtvrtletí	2. čtvrtletí	3. čtvrtletí	4. čtvrtletí	% podíl
Spotřebované nákupy	41 352	37 755	32 100	31 953	30,88%
Služby	23 673	25 062	21 557	27 097	21,00%
Mzdové náklady	36 299	46 680	34 343	42 442	34,46%
Zákonné sociální pojištění	13 328	17 324	12 857	15 925	12,82%
Zákonné sociální náklady	809	753	447	551	0,55%
Finanční náklady	304	392	288	356	0,29%
Variabilní náklady	115 765	127 966	101 592	118 324	100,00%

Variabilní náklady výrobního závodu společnosti XY a.s. představují 72 % celkových nákladů. Největšími položkami jsou *mzdové náklady* a *spotřebované nákupy*, jak je charakteristické pro výrobní podnik. Mezi mzdové náklady řadí přímé mzdy výrobních dělníků a část režijních mezd. Hlavní náklady, které tvoří spotřebované nákupy, jsou hlavní režijní materiál, elektrická energie a plyn, membrány, materiál na opravy. Nejsilnější je výroba v prvním pololetí, tudíž i spotřebované nákupy jsou největší. V 1. čtvrtletí vznikl mimořádný prodej zboží za 132 tis. Kč. *Služby* tvoří 21 % variabilních nákladů, největší část zaujímají náklady na externí opravy strojů a služby, které souvisí s rozběhem výroby a chodem areálu (ostatní služby). *Zákonné sociální náklady* ve výši 2,5 mil. Kč jsou tvořeny náklady na ochranné pomůcky, nápoje a souvisí s počtem výrobních dělníků. *Finanční náklady* představují pouze zákonné pojištění zaměstnanců týkající se přímých dělníků a části režijních pracovníků.

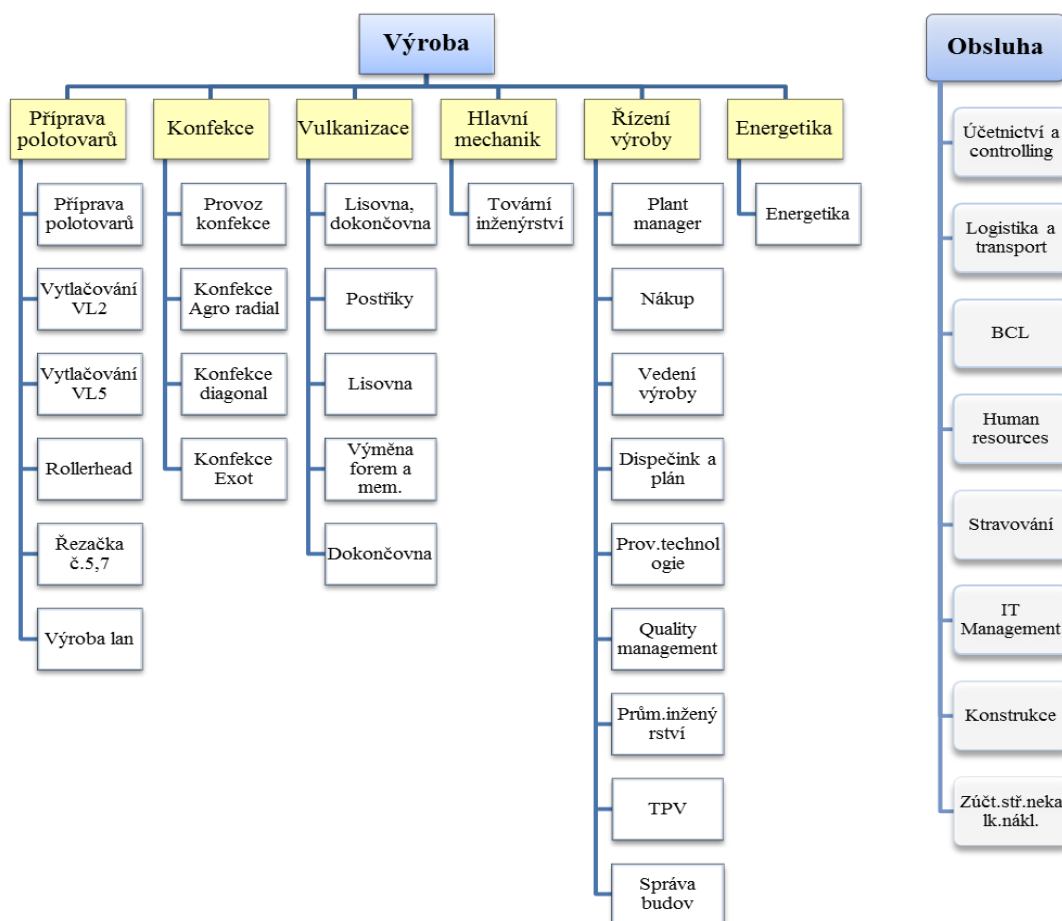
6 ANALÝZA SOUČASNÉHO SYSTÉMU ODPOVĚDNOSTNÍHO ÚČETNICTVÍ

Tato kapitola pojednává o systému odpovědnostního účetnictví ve výrobním závodě společnosti XY a.s. Podnik využívá pro třídění a následné řízení nákladů systém odpovědnostních středisek a gescí. Opět budu analyzovat pouze rok 2014 ze stejných důvodů, jaké jsem uvedla v předchozí kapitole.

Nejprve rozvedu systém odpovědnostních středisek a jejich členění. Následně popíšu jednotlivá nákladová střediska, uvedu průměrný počet zaměstnanců za jednotlivé skupiny nákladových středisek a náklady vztahující se k jednotlivým střediskům. Další členění nákladů podle odpovědnosti, které firma využívá, je třídění nákladů do příslušných gescí. Nejprve charakterizují náklady, které spadají do jednotlivých gescí, poté provedu analýzu celkových nákladů za gesce.

6.1 Odpovědnostní střediska

Podrobně rozčleněnou ekonomickou strukturou je možné vidět na následujícím schématu:



Obr. 11 Ekonomická struktura (vlastní zpracování na základě interních materiálů)

Celková struktura středisek se dělí na střediska výroby a střediska obsluhy. Výrobní střediska se člení na profit centra a jednotlivá profit centra dále na nákladová střediska. Skupina středisek obsluhy je nadřazena pouze nákladovým střediskům.

Skupina středisek výroby zahrnuje i zisková střediska neboli profit centra, na kterých se evidují jak náklady, tak i výnosy. Výnosy vznikají z vnitropodnikových cen předávaných výrobků mezi jednotlivými ziskovými středisky, ale pro běžné řízení se příliš nepoužívají. U středisek obsluhy spadají jednotlivá nákladová střediska pod zisková střediska, ale tyto zisková střediska jsou evidovány na centrálním závodě v Praze. Ve výrobním závodě Otrokovice se pouze sledují náklady, které vyvolala správa tohoto závodu.

Pro řízení se používají skupiny nákladových středisek následovně:

Výrobní střediska

- **Příprava polotovarů, konfekce, vulkanizace** – pod něž spadají nákladová střediska jednotlivých strojů. Toto dílčí členění se používá spíše pro potřeby průmyslových inženýrů, aby mohli stanovit normy spotřeby a pro potřeby personálního řízení. Náklady se sledují za tyto skupiny celkem. Skupina středisek Příprava polotovarů, Konfekce a Vulkanizace vykazují nejvíce variabilních nákladů. Za chod a vyrobené množství (sledované v kilech) odpovídá vždy jeden vedoucí pro každou skupinu nákladových středisek, jemuž jsou podřízeni směnoví mistři a dělníci. Za svůj výkon jsou odměňováni prémie, které jim jsou přiděleny dvakrát ročně za plnění cílů operativního plánu výroby za měsíc, různých projektů jako je zavádění stroje, rozmístění dělníků, počet oprav, zjištění důvodů k odstávce strojů. Celkový počet zaměstnaných za rok 2014 na přípravě polotovarů je v průměru 102 lidí, na konfekci 219 lidí a na vulkanizaci 161 lidí.
- **Hlavní mechanik** – náklady tohoto střediska tvoří převážně náklady na čištění strojů, služby na poradenství, které řeší datové záležitosti, náklady na údržbu a zajištění běžného chodu závodu. Průměrný počet lidí zaměstnaných v továrním inženýrství je 13. Vedoucí pracovník je zároveň gestorem za gesci údržba.
- **Plant manager** = ředitel výrobního úseku – spadají sem náklady na sekretariát, náklady, které není možné jinam přiřadit (náklady na pohoštění, na den otevřených dveří, odpisy budov, náklady na ostrahu). Vedoucím je právě ředitel celého výrobního závodu a má pod sebou přibližně 9 dalších zaměstnanců.

- **Nákup** – pracuje zde 6 zaměstnanců. Vedoucí tohoto střediska odpovídá za nákup pro jiná střediska, tyto náklady jsou pak účtovány tomu středisku, kde se materiál spotřebuje. Na středisko nákupu jsou účtovány náklady za dodávky směsí ze Zlína a náhradní díly.
- **Vedení výroby** – na tomto středisku jsou evidovány mzdové náklady vedoucích výroby.
- **Dispečink a plán** - zajišťuje operativní plánování (pořadí výroby, určuje stroj, na kterém bude výroba probíhat), zahrnuje také mzdy a kancelářské vybavení. Na tomto středisku pracuje 8 zaměstnanců.
- **Provozní technologie** – náklady střediska provozní technologie tvoří náklady na zkoušky a testování výrobků. Je zde zaměstnáno přibližně 10 lidí. Mají na starosti provoz výroby, tvorbu předpisů, kusovníku, řeší vzniklé problémy ve výrobě.
- **Quality management** – provádí zkoušky pneumatik samostatně, ale i formou služeb, obsahuje náklady na konkurenční pneumatiky k jejich rozboru. Kvalitu zajišťuje 20 zaměstnanců.
- **Průmyslové inženýrství** – náklady na kancelářské potřeby, mzdy a cestovné. Podnik zaměstnává 3 průmyslové inženýry.
- **Technická příprava výroby** - zajišťuje investice do strojů, výběrová řízení dodavatelů a stará se o vztahy se stávajícími dodavateli. Jsou zde 3 zaměstnanci.
- **Energetika** – účtují se zde fixní energie, náklady na výrobu páry pro chod strojů. Vedoucí pracovník má na starosti gesci energií. Je pod ním zaměstnáno 20 osob.
- **Správa budov** – toto středisko vzniklo až k 1. 1. 2015, evidují se zde náklady na zajištění provozu areálu (sečení trávy, úklid sněhu, úklidové práce, revize, vzduchotechnika v budově), do roku 2014 byly tyto náklady účtovány převážně na středisko Plant manager a částečně na středisko Nákup.

Obsluha

- **Účetnictví a controlling** – dříve zde byly evidovány náklady na činnost těchto středisek, nyní jsou tyto náklady převedeny na centrálu v Praze.
- **Logistika a transport** - tvoří mzdové náklady, kancelářské vybavení, náklady na celní služby, náklady na externí skladníky, přepravné na meziskladní přepravu palet. Vedoucí má na starosti řízení logistiky, odraz změn výroby na náklady. Celkem je zde zaměstnáno 7 osob.

- **BCL** – náklady externí firmy, která se stará o sklad výrobního závodu XY. Zahrnuje náklady na výpočetní techniku, kancelářské potřeby.
- **Human resources** – toto nákladové středisko obsahuje náklady na školení, náklady plynoucí z kolektivní smlouvy, stravné, příspěvky na penzijní připojištění a další příspěvky. Vedoucí taktéž odpovídá za personální gesci. Je tu zaměstnáno dalších 5 osob.
- **Stravování** – zajišťuje externí firma, jsou zde evidovány odpisy majetku v jídelně a kuchyni, prostředky na provoz kuchyně.
- **IT management** – zahrnuje odpisy serverů, mzdové náklady vedoucího IT, prostředky na péči o počítačový systém.
- **Konstrukce** – náklady na konstrukční opravy strojů i náklady na služby konstrukčních firem a kancelářské potřeby.
- **Zúčtovací středisko nekalkulovaných nákladů** – haléřové rozdíly, přefakturace.

Tab. 13 Náklady odpovědnostních středisek (vl. zpracování na základě interních materiálů)

Čís. označení	(v tis. Kč)	Fixní	Variabilní	2014	% podíl
4011 - 4017	Příprava polotovarů	5 778	92 821	98 599	15,29%
4201 - 4204	Konfekce	12 292	130 123	142 415	22,09%
4301 - 4305	Vulkanizace	41 473	186 350	227 823	35,33%
4320	Hlavní mechanik	7 804	2 870	10 674	1,66%
4010	Plant manager	31 522	509	32 031	4,97%
4035	Nákup	3 117	361	3 478	0,54%
4040	Vedení výroby	5 582	0	5 582	0,87%
4044	Dispečink a plán	6 004	17	6 021	0,93%
4060	Provozní technologie	11 448	278	11 726	1,82%
4070	Quality management	10 093	1 736	11 829	1,83%
4085	Průmyslové inženýrství	2 309	6	2 315	0,36%
4325	Technická příprava	3 335	0	3 335	0,52%
4330	Energetika	16 090	21 325	37 415	5,80%
4020,4025	Účetnictví a controlling	212	0	212	0,03%
4030,4032	Logistika a transport	12 372	25 858	38 230	5,93%
4038	BCL	110	2	112	0,02%
4080	Human resources	7 934	0	7 934	1,23%
4081	Stravování	563	0	563	0,09%
4088	IT Management	104	0	104	0,02%
4321	Konstrukce	2 720	0	2 720	0,42%
4980	Zúčt.stř.nekalk.nákladů	307	1 334	1 641	0,25%

Nejvíce nákladů výrobní závod společnosti XY a.s. eviduje zejména na **výrobních střediscích**, jako jsou *Příprava polotovarů, Konfekce a Vulkanizace*. Jedná se především o variabilní náklady, které přímo souvisí s množstvím vyrobených kusů. Největší položky jsou společné všem třem střediskům, např. náklady na mzdy, energie, materiál a opravy. Středisko vulkanizace navíc obsahuje vysoké náklady na membrány. Fixní náklady jsou tvořeny hlavně odpisy.

Dalšími útvary, které vykazují větší procento nákladů, jsou *Plant manager a Energetika*. Útvar závodního ředitele vykazuje zejména fixní náklady na opravy budov, odpisy majetku, ostrahu, dary, pohoštění, také jsou zde evidovány mzdové náklady a náklady na stěhování. Do variabilních nákladů řadí spotřebu pohonných hmot, náklady na opravu strojů, část ochranných hygienických prostředků. Středisko Energetika účtuje jak variabilní, tak i fixní náklady ve velké míře. Do fixních nákladů účtují zejména odpisy, režijní mzdy, elektrická energie a ostatní služby jako jsou servisní prohlídky probíhající při rozběhu výroby. Do variabilních nákladů řadí plyn, elektrickou energii, materiál na opravy, režijní materiál a externí opravy strojů.

Mezi útvary, které vykazují větší procentní podíl na celkových nákladech než 1 %, jsou střediska *Hlavní mechanik, Provozní technologie a Quality management*. Tyto útvary vykazují větší podíl fixních nákladů než variabilních. Útvar Hlavní mechanik eviduje přes 6 mil. Kč režijních mezd, dále se zde účtují hlavně poradenské služby a ostatní služby, které souvisí s chodem areálu, odpisy a jako variabilní náklady mazadla a čisticí prostředky. Na útvary kvality a provozní technologie se účtují převážně režijní mzdy, náklady na zkoušky výrobků a různé kancelářské potřeby, z variabilních nákladů pak ochranné a hygienické prostředky. Ostatní střediska tvoří zanedbatelný podíl na celkových nákladech.

Mezi největší útvary **středisek Obsluhy** patří *Logistika a transport a Human resources*. Středisko Logistika a transport eviduje fixní i variabilní náklady. Mezi hlavní fixní náklady patří logistické služby, nájemné na sklady, odpisy, režijní mzdy a mezi variabilní náklady pak řadí ostatní služby. Personální oddělení vykazuje pouze fixní náklady, mezi ty největší patří režijní náklady, stravné, kancelářské potřeby, ostatní služby, kurzy, semináře, zdravotní péče a ostatní sociální náklady. Zbytek středisek obsluhy vykazuje nízké náklady, zejména jen fixní.

6.2 Gesce

Podnik využívá pro třídění nákladů z hlediska odpovědnosti také gesce. Gescí se rozumí nějaký útvar, kde odpovědný pracovník zodpovídá za určitou skupinu nákladů. Gesce ve společnosti XY a.s. prolínají jednotlivá nákladová střediska napříč horizontální strukturou. V rámci gescí se účtují příslušné náklady, které souvisí s typem gesce. Výrobní závod společnosti XY a.s. rozlišuje následující gesce:

1. **Gesce personálních nákladů** – vedoucí personální gesce má na starosti sestavování a následnou kontrolu rozpočtů nákladů týkajících se mzdových nákladů všech zaměstnanců, zákonného sociálního pojištění, zákonné sociální náklady vyplývající z kolektivní smlouvy a ostatní sociální náklady.
2. **Gesce nákladů na opravy** – gestorem je vedoucí střediska Hlavní mechanik, zodpovídá za výši nákladů na opravy. Pro potřeby oprav je zajišťován materiál a opravy jsou již provedeny v rámci společnosti anebo jsou opravy strojů a staveb zajišťovány externě.
3. **Gesce spotřeby energií** – hlavní energetik rozpočtuje a kontroluje výši nákladů na spotřebu elektrické energie, plynu, vody, stlačeného vzduchu a výši stočného.

V následující tabulce je možné vidět podíl nákladů na celkových nákladech příslušné gesce:

Tab. 14 Náklady gescí (vl. zpracování na základě interních materiálů)

(v tis. Kč)	2014	% podíl
Mzdové náklady	206 636	72,15%
Zákonné sociální pojištění	69 782	24,36%
Zákonné sociální náklady	9 064	3,16%
Ostatní sociální náklady	927	0,32%
Gesce personálních nákladů	286 409	100,00%
Materiál na opravy strojů	32 564	32,79%
Materiál na opravy staveb	59	0,06%
Opravy strojů	64 591	65,04%
Opravy staveb	2 091	2,11%
Gesce nákladů na opravy	99 305	100,00%
Spotřeba elektrické energie	31 874	41,56%
Spotřeba plynu	29 732	38,77%
Spotřeba stlačeného vzduchu	9 300	12,13%
Spotřeba vody	2 314	3,02%
Stočné	3 466	4,52%
Gesce spotřeby energií	76 686	100,00%

7 SYSTÉM PLÁNOVÁNÍ A ROZPOČETNICTVÍ

Nejdůležitějším nástrojem řízení nákladů ve výrobním závodě společnosti XY a.s. je tvorba plánů a rozpočtů. Sestavování plánů a rozpočtů musí korespondovat se strategickými cíli, které si společnost stanovuje vždy na následující období. Dalšími nástroji řízení nákladů, které společnost využívá, je stanovování limitů a norem spotřeby materiálu. V první podkapitole uvedu systém sestavování rozpočtů ve výrobním závodě společnosti XY a.s., následně systém kontroly těchto rozpočtů a na závěr ukážu plnění rozpočtů v roce 2014.

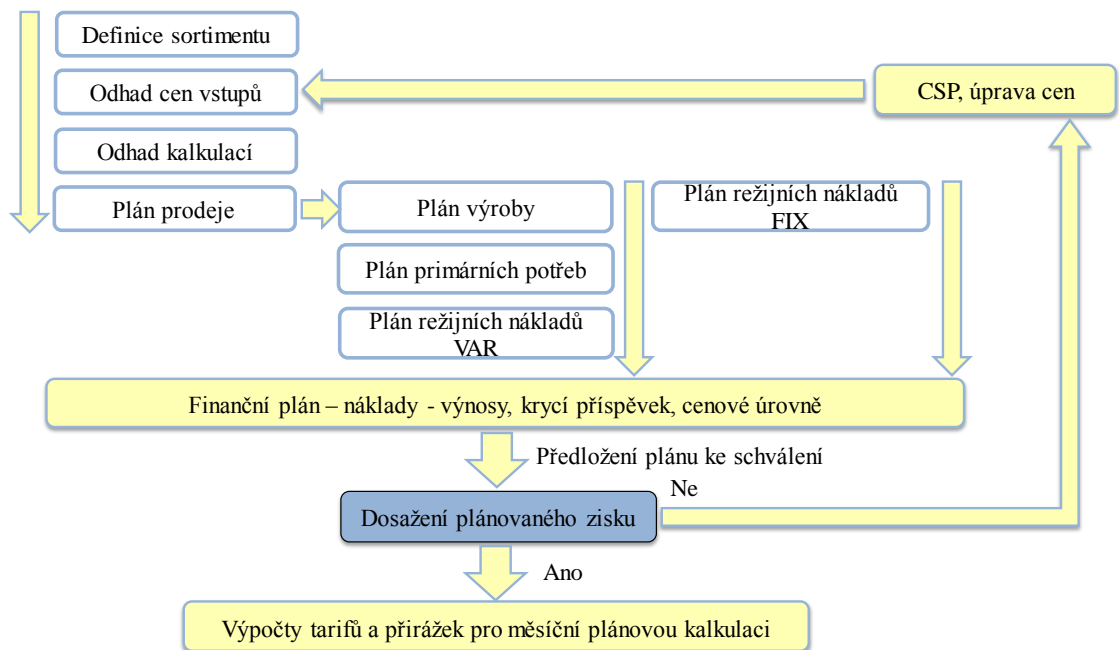
7.1 Sestavování rozpočtů

Východiskem pro sestavení rozpočtu je **plán prodeje** na příští rok, který sestavují obchodníci začátkem srpna. Nadefinují prodejní sortiment, ceny surovin, odhad kalkulací, z čehož vznikne odhad hrubého zisku a krycího příspěvku. Všichni prodejci společnosti XY podají na centrální prodejní controlling v Praze prodejní plány a podle nich je pak přiřazen jednotlivým výrobním střediskům sortiment, který je potřeba vyrobit. V období září až říjen se na základě zjištěných údajů z plánu prodeje sestavuje **plán výroby**. Jako první se zjistí, jestli plánovanému sortimentu, který se má vyrobit, odpovídají kapacity strojů a pracovníků neboli se zajistí plán primárních potřeb. Pokud je tento sortiment na daném výrobním závodě nevyrobitelný, zadá se požadavek na investici do výrobního zařízení nebo na úpravu výrobního plánu, aby byl proveditelný. Plán výroby zahrnuje *náкупní plán*, který zajistí suroviny a materiál na výrobu zadaného sortimentu, *personální plán* na zajištění potřebných pracovníků z hlediska počtu a kvalifikace a *operační plán* pro rozvržení výroby na pracovištích.

Na základě výrobního plánu probíhá **vnitropodnikové rozpočtování a plánování** režijních nákladů v rámci jednotlivých nákladových středisek a v rámci gescí. Gestoři se starají o náklady, které spadají do jejich gescí. Vedoucí nákladových středisek pak o zbývající náklady příslušných jejich středisku, ale bez nákladů, které jsou již zahrnuty v určitých gescích. Gestoři a vedoucí středisek sestavují rozpočty nezávisle na sobě, pouze tyto rozpočty spolu konzultují. V rámci nákladových středisek jsou plánovány jak náklady variabilní, tak i náklady fixní. Kdežto při plánování nákladů v rámci gescí nejsou náklady takto rozlišovány a plánují se jako náklady celkové po jednotlivých účtech. Tyto rozpočtované nákladové účty sestavené gestory jsou pak rozděleny do nákladových středisek.

Sestavené plány jsou představeny vedení výrobního závodu. Finančním ředitelem odsouhlasený finanční plán je poslán ke schválení představenstvu, kde mohou být formou direktiv nařízeny úpravy těchto plánů.

Sestavování rozpočtu lze názorně ukázat na následujícím schématu:



Obr. 12 Systém rozpočtování (vlastní zpracování na základě interních materiálů)

Plán režijních nákladů je vhodné dělit na variabilní a fixní část, a to pro využití při kontrole plnění. Do variabilní režie spadají náklady, které nelze normovat, např. membrány, pomocný materiál, režijní část energií, údržba, zatímco fixní režii nelze přímo spojit s výrobou, např. odpisy, technické kontroly, fixní energie a údržba.

7.2 Kontrola rozpočtů

Kontrola plnění rozpočtů probíhá měsíčně na finanční radě, účastni jsou vždy gestoři a pak vedoucí středisek, kteří neplní plán. Plány se vyhodnocují kumulativně za každý měsíc. Když dochází k překročení plánů, gestor či vedoucí musí tento vzniklý schodek zdůvodnit. Zahájí se nápravná opatření k odstranění problému nebo se zkrátí rozpočet na další nákupy. Odměny jsou navázané na plnění plánů po 5. a 10. měsíci.

Při kontrole rozpočtů se zjišťuje, zdali byl plněn objem výroby podle plánu. Variabilní náklady by se měly přizpůsobovat rostoucímu či klesajícímu objemu výroby, v zásadě nesmí růst rychleji než objem výroby. Zatímco fixní náklady by měly zůstat ve stejné výši jako v předcházejících letech nebo by měly být nižší, výjimečně mohou být vyšší, pokud

vznikly nějaké neplánované výdaje. Pokud klesne výroba o více procent (15 %), pak se rozpočty přizpůsobují také fixním nákladům a jejich skutečná hodnota by měla být také nižší než rozpočtovaná.

*Tab. 15 Produkce v kg (vlastní zpracování
na základě interních materiálů)*

	2014
Skutečná produkce v kg	35 776 342
Plánovaná produkce v kg	41 820 935
Odchylka	-6 044 593
Odchylka v %	85,55%

V tabulce č. 15 je ukázáno plnění výrobního plánu. Podle naměřených hodnot výroba neběžela podle plánu. Objem skutečných vyrobených pneumatikových plášťů v kg byl o 14,5 % nižší než rozpočtovaný objem.

Tab. 16 Ukázka plnění rozpočtů středisek 2014 (vlastní zpracování na základě interních materiálů)

(v tis. Kč)	Skutečnost	Plán	Odchylka	v %
4011 - 4017 Příprava polotovarů	98 599	100 834	2 235	2,22%
- fixní část	5 778	5 583	-195	-3,49%
- variabilní část	92 821	95 251	2 430	2,55%
4201 - 4204 Konfekce	142 415	163 365	20 950	12,82%
- fixní část	12 292	21 024	8 732	41,53%
- variabilní část	130 123	142 341	12 218	8,58%
4301 - 4305 Vulkanizace	227 823	266 673	38 850	14,57%
- fixní část	41 473	49 926	8 453	16,93%
- variabilní část	186 350	216 747	30 397	14,02%
4010 Plant manager	32 031	51 326	19 295	37,59%
- fixní část	31 522	51 232	19 710	38,47%
- variabilní část	509	94	-415	-441,49%
4330 Energetika	37 415	38 445	1 030	2,68%
- fixní část	16 090	15 971	-119	-0,75%
- variabilní část	21 325	22 474	1 149	5,11%
4030, 4032 Logistika a transport	38 230	45 384	7 154	15,76%
- fixní část	12 372	13 460	1 088	8,08%
- variabilní část	25 858	31 924	6 066	19,00%

Tabulka č. 16 zobrazuje ukázkou plnění rozpočtů v rámci nákladových středisek za rok 2014. Vybrala jsem střediska, jejichž podíl na celkových nákladech je vyšší než 5 %. Rozpočty veškerých středisek jsou uvedeny v příloze č. 1. Jediné Zúčtovací středisko nekalkulovaných nákladů nevytváří rozpočty, protože se zde účtují haléřové rozdíly a přefakturace, které není možné předem určit. Většina středisek plní své rozpočty obstojně.

Tab. 17 Plnění rozpočtů gescí 2014 (vlastní zpracování na základě interních materiálů)

(v tis. Kč)	Skutečnost	Plán	Odchylka	v %
Gesce personálních nákladů	286 409	315 482	29 073	9,22%
Gesce nákladů na opravy	99 305	94 801	-4 504	-4,75%
Gesce spotřeby energií	76 686	102 432	25 746	25,13%

Rozpočty v rámci gescí nejsou rozlišovány na variabilní a fixní část. Jediná gesce nákladů na opravy nesplnila rozpočet kvůli vysokým nákladům na opravy strojů.

8 ZÁVEREČNÉ ZHODNOCENÍ

Výrobní závod společnosti XY a.s. i celá společnost dosahují ve sledovaných letech zisku. Ovšem do roku 2011 vykazují nižší zisk než v následujících letech z důvodu stále trvající ekonomické krize. Mnoho podniků toto období nepřekonal a zkrachovalo, kdežto společnost XY přetrvala a nyní prosperuje. Oceňuji, že během sledovaných let nedošlo k výplatě členům orgánů společnosti, znamená to, že je vedení podniku zainteresováno na rozvoji a investování do společnosti na místo pouhému těžení z dosažených zisků. Celkově otrokovický výrobní závod dosahuje lepších výsledků než celá společnost XY. Roste přidaná hodnota, kdežto v celé společnosti klesá. Podíl nákladů na výnosech je v Otrokovicích mnohem nižší. V roce 2013 je ekonomický výsledek ve výrobním závodě ovlivněn stěhováním do nové haly, proto zisk klesá.

Výrobní závod společnosti XY člení náklady podle druhů. Provedením vertikální a horizontální analýzy jsem zjistila podíly jednotlivých druhů nákladů na celkových nákladech a vývoj těchto nákladů v roce 2014. Náklady podniku jsou značně ovlivňovány průběhem výroby v závislosti na změně vyrobeného množství v různých obdobích roku. Výroba je nejsilnější v první polovině roku. Největší podíl na celkových nákladech mají spotřebované nákupy, služby a osobní náklady. Dále podnik člení náklady v závislosti na objemu prováděných výkonů. Největší část celkových nákladů tvoří variabilní náklady, fixní náklady tvoří 28% podíl, z toho se více než polovina fixních nákladů dá ovlivnit. Což považuji za pozitivní, protože při výpadku klíčového zákazníka, není podnik ohrožen. Největší položkou variabilních nákladů jsou přímé mzdové náklady a spotřebované nákupy, což je charakteristické pro výrobní podnik. Velký podíl na ovlivnitelných fixních nákladech mají režijní mzdové náklady a náklady na zkoušky výrobků a zajištění chodu areálu. Mezi neovlivnitelné fixní náklady jsou převážně řazeny odpisy a nájemné na sklady. Myslím si, že používání těchto dvou klasifikací nákladů je pro potřeby podniku dostačující.

Třetí část práce byla zaměřena na systém odpovědnostního účetnictví. V podniku se pro běžné řízení nákladů užívají nákladová střediska a gesce. Strukturu nákladových středisek mají detailně zpracovanou. Dělí se na střediska výrobní a střediska obsluhy. Jednotlivým skupinám nákladových středisek jsou nadřazena zisková střediska. Pro dokonalejší řízení nákladů užívají také třídění nákladových účtů do gescí, což považuji za velmi přínosné.

Poslední část analýzy zkoumá systém plánování a rozpočetnictví. Za každé středisko a gesci je prováděn rozpočet nákladů a tyto rozpočty pak dohromady dávají roční plán za celý výrobní závod. Rozpočty se měsíčně sledují a vyhodnocuje se jejich plnění. Při pohledu na rozpočty a analýzu odchylek je zjevné, že dochází k poměrně značným odchylkám skutečných nákladů od plánovaných nákladů. V roce 2014 objem výroby v kg klesl o 14,5 % oproti plánu, kdežto u většiny středisek variabilní náklady klesaly pomaleji než plnění výrobního plánu. Naopak došlo k poměrně velké úspoře fixních nákladů. Za pozitivní považují propracovaný systém rozpočtování, který se provádí i na úrovni odpovědnostních středisek a gescí. Rovněž kladně hodnotím měsíční průběh kontroly plnění rozpočtů a systém odměňování po téměř půlročních intervalech.

8.1 Návrhy a doporučení

Ze závěrečného zhodnocení a provedených analýz navrhuji doporučení, která by mohla vést k optimalizaci nákladů a jejich řízení.

8.1.1 Změny v řízení lidských zdrojů

Osobní náklady mají 45% podíl na celkových nákladech, tudíž je jim třeba věnovat velkou pozornost. Pracovní síla je pro podnik velmi důležitá, i když je výroba z velké části automatizovaná. Pracovní režim funguje na čtyřsměnném nepřetržitém provozu. Výroba je tažena poptávkou a z hlediska objemu výroby je proto kolísavá, z tohoto důvodu bych doporučila více najímat zaměstnance na dohodu o provedení práce, než platit tolik přesčasových prací u stávajících zaměstnanců, které jsou dražší. Také bych zavedla systém odměňování na základě odvedeného výkonu pracovníka, aby byl podněten k vyšší produkci, a tak se sníží mzdové náklady na jednotku výkonu. Podnik v současnosti využívá odměňování na základě dodržování rozpočtů, což považuji taky za přínosné, ale nedostačující. Myslím si, že kdyby podnik zvýšil kvalitu pracovních podmínek, zlepšil by tak pracovní atmosféru, a tím produktivitu. Konkrétně bych změnila dodavatele jídel a zpříjemnila bych prostředí, ve kterém pracovníci tráví své přestávky. Vybudovala bych oddělenou místnost s možností odpočinku a občerstvení, případně přípravě vlastního jídla, aby zaměstnanci změnilí pracovní prostředí.

8.1.2 Odkoupení outsourcingových skladů a využití konsignačních skladů

Další velkou položkou nákladů jsou služby. Aby podnik snížil své náklady na služby v budoucnu, doporučila bych odkoupení outsourcingových skladů do vlastnictví podniku,

protože nájemné a další náklady, které společnost zaplatí za tyto sklady, jsou ve výši až 7 mil. Kč ročně. Odkoupení těchto skladů by představovalo vysokou investici, ale myslím si, že se podniku daří a za nějaký čas by to mohl uskutečnit. Za předpokladu, že by tuto změnu chtěla společnost uskutečnit, bylo by nutné provést porovnání nákladů, které plynou z outsourcingu a insourcingu neboli srovnání nákladů na zajištění skladování od externí firmy anebo výše nákladů při začlenění skladu do vlastní činnosti. Mezi výhody insourcingu patří nižší transakční náklady, konkurenční výhoda v budoucnu a lepší koordinace činností.

Dále by podnik mohl využívat tzv. konsignačních skladů, to znamená, že suroviny do výroby jsou skladovány u dodavatele až do okamžiku potřeby. Výhodou je, že náklady na materiál vznikají až při dodání a také nevznikají velké náklady na skladování.

8.1.3 Návrh změny struktury středisek

Jako nedostatek považuji, že se společnost spíše zabývá jen nákladovými středisky a pro běžné řízení nevyužívá profit centra. Přiřazování výnosů by společnosti pomohlo k efektivnější kontrole jednotlivých útvarů a zjištění jejich celkového výkonu.

Změnila bych řazení nákladů na externí skladníky, místo účtování do střediska 4030 Logistika, tak bych tyto náklady evidovala do střediska 4038 BCL. Jelikož tyto náklady více souvisí s tímto outsourcingovým skladem, nikoliv s logistikou podniku.

8.1.4 Členění nákladů podle objemu prováděných výkonů v rámci gescí

Dále bych společnosti doporučila, aby se také zaměřila na klasifikaci nákladů na jejich variabilní a fixní část v rámci gescí. Bez tohoto členění je velmi těžké kontrolovat podnikové činnosti, proto se pokusím o přetřídění těchto nákladů. Při vytváření této klasifikace využiji nákladových účtů v analytickém členění a přiřadím je do variabilní a fixní složky. Podkladem pro přetřídění bude členění nákladů podle druhu.

Tab. 18 Členění nákladů na variabilní a fixní v rámci gescí (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	Personální gesce	% podíl	Gesce na opravy	% podíl	Gesce energií	% podíl
Fixní neovlivnitelné	927	0,32%	0	0,00%	0	0,00%
Fixní ovlivnitelné	63 724	22,25%	2 149	2,16%	1 816	2,37%
Fixní náklady	64 651	22,57%	2 149	2,16%	1 816	2,37%
Variabilní náklady	221 758	77,43%	97 155	97,84%	74 869	97,63%
Σ Náklady celkem	286 409	100,00%	99 304	100,00%	76 685	100,00%

8.1.5 Změny v systému plánování a rozpočtnictví

Dle mého názoru roční sestavování rozpočtů je nedostačující. Doporučila bych doplnit tento systém o operativní plánování (každé 2 měsíce), aby byly tyto rozpočty podrobnější a lépe by tak reagovaly na požadavky trhu. Zpětná kontrola by tak byla efektivnější, protože v rámci kontroly by se tak mohly vytvořit nápravná opatření, která by se týkala i přepracování následujících rozpočtů a nedocházelo by tak ke zbytečným ztrátám.

Pak bych se zaměřila na propracování systému kontroly rozpočtů nákladů. Začlenila bych použití pevných rozpočtů, variantně přepočtených a lineárně přepočtených rozpočtů. Pevný rozpočet bych užila u správných středisek, u kterých není měřitelný výkon, a při kontrole se skutečné náklady porovnávají s tímto pevným rozpočtem, který nerozlišuje variabilní a fixní náklady. Například u útvaru Účetnictví a controlling, Plant manager, Human resources, Stravování, Vedení výroby, Správa budov a IT management. Variantní přepočtený rozpočet bych zavedla u středisek, která nerozhodují o využití kapacity, nejsou motivovány k vyššímu výkonu a jejich činnost navazuje na ostatní střediska, jako například středisko Hlavní mechanik, Provozní technologie a Quality management. Při kontrole těchto útvarů se přepočítají variabilní rozpočtované náklady dle skutečného provedeného objemu výkonů. A u středisek, které je potřeba motivovat k vyššímu výkonu a jejichž výrobní kapacita je omezena, bych použila lineárně přepočtený rozpočet, který přepočítává veškeré rozpočtované náklady dle skutečného objemu provedených výkonů. K této kontrole bych navrhla střediska Příprava polotovarů, Konfekce a Vulkanizace.

ZÁVĚR

Cílem této bakalářské práce bylo vypracování analýzy nákladů a jejich řízení v rámci vnitropodnikových útvarů ve výrobním závodě společnosti XY a.s., následné zhodnocení a navrhnutí doporučení, které by vedly k optimalizaci nákladů.

V teoretické části byla provedena literární rešerše týkající se vztahu nákladů, výnosů a výsledku hospodaření, klasifikaci nákladů a jejich řízení v rámci vnitropodnikových útvarů, zejména z hlediska plánování a rozpočtnictví.

Ze získaných poznatků z teoretické části byla zpracována analytická část. Nejprve byla představena celá společnost, pak byl uveden přehled základních ekonomických ukazatelů a srovnán s odvětvím, do kterého společnost spadá. Dále byl charakterizován výrobní závod této společnosti, kterým se tato bakalářská práce zabývala. Byly analyzovány náklady v druhovém členění nákladů a náklady v závislosti na objemu prováděných výkonů, následně systém odpovědnostního účetnictví a rozpočtnictví.

Na základě získaných informací z analýzy bylo provedeno vyhodnocení získaných informací a byla navrhována doporučení pro zlepšení řízení nákladů v podniku. Podnik má detailně propracovaný systém třídění nákladů a jejich řízení i v rámci nákladových středisek a gescí. Plnění rozpočtů bylo zhodnoceno jako nedostačující a bylo by potřeba se těmito odchylkám dále věnovat. Společnosti bylo doporučeno se více zaměřit na zaměstnance, jelikož jsou důležitou součástí podniku a náklady na tyto pracovníky představují vysoký podíl na celkových nákladech, dále bylo navrženo odkoupení outsourcingových skladů a využití konsignačních skladů. Více by se společnost měla zaměřit na zisková střediska a bylo navrženo možné přesunutí mzdových nákladů na externí skladníky do střediska BCL. Mezi další doporučení patřilo provádění klasifikace nákladů v závislosti na objemu prováděných výkonů v rámci gescí, také byla navržena častější tvorba operativních plánů a kontrola plnění rozpočtů pomocí pevných rozpočtů, variantně přepočtených a lineárně přepočtených rozpočtů.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- DŘÁŽDIL, Milan et al., 2014. *Panorama zpracovatelského průmyslu 2013* [online]. [cit. 2015-04-19]. Dostupné z: <http://download.mpo.cz/get/51648/58724/617202/priloha001.pdf>
- DRURY, Colin, 2004. *Management and cost accounting*. 6th ed. London: Thomson Learning, 1280 s. ISBN 1-84480-028-8.
- DUCHOŇ, Bedřich, 2007. *Inženýrská ekonomika*. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 288 s. ISBN 978-80-7179-763-0.
- FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER, 2007. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: ASPI, 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
- HOLMAN, Robert, 2008. *Základy ekonomie: pro studenty vyšších odborných škol a neekonomických fakult VŠ*. 2. vyd. V Praze: C.H. Beck, 372 s. ISBN 978-80-7179-890-3.
- HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA, 2008. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 259 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
- Interní zdroje koncernu XY a.s. a společnosti XY a.s.
- KEŘKOVSKÝ, Miloslav, 2004. *Ekonomie pro strategické řízení: teorie pro praxi*. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 184 s. ISBN 80-7179-885-1.
- KOŽENÁ, Marcela, 2007. *Manažerská ekonomika: teorie pro praxi*. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 216 s. ISBN 978-80-7179-673-2.
- KNÁPKOVÁ, Adriana, Drahomíra PAVELKOVÁ a Karel ŠTEKER, 2013. *Finanční analýza: komplexní průvodce s příklady*. 2., rozš. vyd. Praha: Grada, 236 s. ISBN 978-80-247-4456-8.
- KRÁL, Bohumil, 2010. *Manažerské účetnictví*. 3. dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
- LANG, Helmut, 2005. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 216 s. ISBN 80-7179-419-8.
- LAZAR, Jaromír, 2012. *Manažerské účetnictví a controlling*. 1. vyd. Praha: Grada, 271 s. ISBN 978-80-247-4133-8.
- MARTINOVIČOVÁ, Dana, 2006. *Základy ekonomiky podniku*. 1. vyd. Praha: Alfa Publishing, 178 s. ISBN 80-86851-50-8.

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

POPESKO, Boris, Eva JIRČÍKOVÁ a Petra ŠKODÁKOVÁ, © 2011. *Manažerské účetnictví* [elektronická skripta], 185 s. [cit. 2015-03-15]. Po bezplatné registraci a přihlášení je plný text dostupný z: <http://vyuka.fame.utb.cz/course/view.php?id=257>

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

ŠOLJAKOVÁ, Libuše a Jana FIBÍROVÁ, 2010. *Reporting*. 3. rozš. a aktualiz. vyd. Praha: Grada, 221 s. ISBN 978-80-247-2759-2.

VYSUŠIL, Jiří, 2004. *Rozpočetnictví a vnitropodnikové plánování: sladění plánu a skutečnosti pro potřeby controllingu*. Praha: Profess Consulting, 115 s. ISBN 807259012-x.

Webové stránky společnosti XY a.s.

ZÁMEČNÍK, Roman, Zuzana TUČKOVÁ a Ludmila HROMKOVÁ, 2007. *Podniková ekonomika II*. 1. vyd. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 194 s. ISBN 978-80-7318-624-1.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

CMS	System pro správu obsahu
CSP	Projekty na úsporu nákladů
ČPK	Čistý pracovní kapitál
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DM	Dlouhodobý majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
TPV	Technická příprava výroby
THP	Technickohospodářský pracovník
VH	Výsledek hospodaření

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. 1 Základní vztahy mezi členěními nákladů (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 106)	16
Obr. 2 Průběh celkových variabilních nákladů (Král, 2010, s. 80)	17
Obr. 3 Průběh průměrných variabilních nákladů (Král, 2010, s. 80)	18
Obr. 4 Celkové fixní náklady – skokově fixní (Popesko, © 2011).....	18
Obr. 5 Průměrné fixní náklady – degrese fixních nákladů (Popesko, © 2011).....	19
Obr. 6 Průběh rozpočtovacího procesu (Popesko, 2009, s. 201).....	31
Obr. 7 Organizační struktura společnosti XY a.s. (vlastní zpracování na základě interních materiálů)	37
Obr. 8 Organizační struktura výrobního závodu Otrokovice (vlastní zpracování na základě interních materiálů)	40
Obr. 9 Druhové členění nákladů v roce 2014 (vlastní zpracování)	45
Obr. 10 Podíl fixních a variabilních nákladů na celkových nákladech (vlastní zpracování)	46
Obr. 11 Ekonomická struktura (vlastní zpracování na základě interních materiálů).....	50
Obr. 12 Systém rozpočtování (vlastní zpracování na základě interních materiálů)	57

SEZNAM TABULEK

Tab. 1 Vztah mezi náklady, výnosy a výsledkem hospodaření (Synek, 2011, s. 75).....	13
Tab. 2 Kalkulační metody (Lang, 2005, s. 86)	21
Tab. 3 Počet zaměstnanců společnosti XY (interní zdroje).....	38
Tab. 4 Základní ekonomické ukazatele společnosti (interní zdroje)	38
Tab. 5 Základní charakteristiky CZ-NACE 22.1 (Dráždil et al., 2014)	39
Tab. 6 Počet zaměstnanců výrobního závodu (interní zdroje).....	41
Tab. 7 Základní ekonomické ukazatele výrobního závodu (interní zdroje)	41
Tab. 8 Druhovému členění nákladů (vlastní zpracování na základě interních materiálů).....	43
Tab. 9 Vertikální a horizontální analýza nákladů v druhovém členění (vlastní zpracování)	43
Tab. 10 Členění nákladů na variabilní a fixní v tis. Kč (interní zdroje)	45
Tab. 11 Fixní náklady (vlastní zpracování na základě interních materiálů).....	47
Tab. 12 Variabilní náklady (vlastní zpracování na základě interních materiálů).....	49
Tab. 13 Náklady odpovědnostních středisek (vl. zpracování na základě interních materiálů).....	53
Tab. 14 Náklady gescí (vl. zpracování na základě interních materiálů).....	55
Tab. 15 Produkce v kg (vlastní zpracování na základě interních materiálů).....	58
Tab. 16 Ukázka plnění rozpočtů středisek 2014 (vlastní zpracování na základě interních materiálů)	58
Tab. 17 Plnění rozpočtů gescí 2014 (vlastní zpracování na základě interních materiálů).....	59
Tab. 18 Členění nákladů na variabilní a fixní v rámci gescí (vlastní zpracování)	62

SEZNAM PŘÍLOH

P 1 Rozpočty středisek 2014

PŘÍLOHA P I: ROZPOČTY STŘEDISEK 2014

(v tis. Kč)	Skutečnost	Plán	Odchylka	v %
4011 - 4017 Příprava polotovarů	98 599	100 834	2 235	2,22%
- fixní část	5 778	5 583	-195	-3,49%
- variabilní část	92 821	95 251	2 430	2,55%
4201 - 4204 Konfekce	142 415	163 365	20 950	12,82%
- fixní část	12 292	21 024	8 732	41,53%
- variabilní část	130 123	142 341	12 218	8,58%
4301 - 4305 Vulkanizace	227 823	266 673	38 850	14,57%
- fixní část	41 473	49 926	8 453	16,93%
- variabilní část	186 350	216 747	30 397	14,02%
4320 Hlavní mechanik	10 674	12 079	1 405	11,63%
- fixní část	7 804	8 813	1 009	11,45%
- variabilní část	2 870	3 266	396	12,12%
4010 Plant manager	32 031	51 326	19 295	37,59%
- fixní část	31 522	51 232	19 710	38,47%
- variabilní část	509	94	-415	-441,49%
4035 Nákup	3 478	2 821	-657	-23,29%
- fixní část	3 117	2 820	-297	-10,53%
- variabilní část	361	1	-360	-36000,00%
4040 Vedení výroby	5 582	6 551	969	14,79%
- fixní část	5 582	6 551	969	14,79%
4044 Dispečink a plán	6 021	4 334	-1 687	-38,92%
- fixní část	6 004	4 314	-1 690	-39,17%
- variabilní část	17	20	3	15,00%
4060 Provozní technologie	11 726	13 978	2 252	16,11%
- fixní část	11 448	13 868	2 420	17,45%
- variabilní část	278	110	-168	-152,73%
4070 Quality management	11 829	14 010	2 181	15,57%
- fixní část	10 093	13 882	3 789	27,29%
- variabilní část	1 736	128	-1 608	-1256,25%
4085 Průmyslové inženýrství	2 315	2 354	39	1,66%
- fixní část	2 309	2 346	37	1,58%
- variabilní část	6	8	2	25,00%
4325 Technická příprava	3 335	3 255	-80	-2,46%
- fixní část	3 335	3 254	-81	-2,49%
- variabilní část	0	1	1	100,00%
4330 Energetika	37 415	38 445	1 030	2,68%
- fixní část	16 090	15 971	-119	-0,75%
- variabilní část	21 325	22 474	1 149	5,11%

4020,4025 Účetnictví a controlling	212	160	-52	-32,50%
- fixní část	212	160	-52	-32,50%
4030,4032 Logistika a transport	38 230	45 384	7 154	15,76%
- fixní část	12 372	13 460	1 088	8,08%
- variabilní část	25 858	31 924	6 066	19,00%
4038 BCL	112	158	46	29,11%
- fixní část	110	156	46	29,49%
- variabilní část	2	2	0	0,00%
4080 Human resources	7 934	10 978	3 044	27,73%
- fixní část	7 934	9 640	1 706	17,70%
- variabilní část	0	1 338	1 338	100,00%
4081 Stravování	563	532	-31	-5,83%
- fixní část	563	532	-31	-5,83%
4088 IT Management	104	37	-67	-181,08%
- fixní část	104	32	-72	-225,00%
- variabilní část	0	5	5	100,00%
4321 Konstrukce	2 720	2 938	218	7,42%
- fixní část	2 720	2 923	203	6,94%
- variabilní část	0	15	15	100,00%