

Projekt systému řízení nákladů ve vybrané firmě

Bc. Veronika Sekaninová

Diplomová práce
2016

 Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav podnikové ekonomiky
akademický rok: 2015/2016

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

Jméno a příjmení: Bc. Veronika Sekaninová
Osobní číslo: M14375
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: Podniková ekonomika
Forma studia: prezenční

Téma práce: Projekt systému řízení nákladů ve vybrané firmě

Zásady pro vypracování:

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Proveďte průzkum literárních zdrojů a vypracujte literární rešerši zaměřenou na zadané téma jako východisko daného projektového záměru.

II. Praktická část

- Proveďte analýzu současného systému řízení nákladů ve vybrané firmě a na základě provedené analýzy zhodnoťte systém řízení nákladů a identifikujte jeho nedostatky.
- Zpracujte projekt nákladového řízení ve vybrané firmě.
- Ověřte efektivnost daného projektového řešení.

Závěr

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

Seznam odborné literatury:

DRURY, Colin. Management and cost accounting. 8th ed. Andover, Hampshire: Cengage Learning, 2012, 783 s. ISBN 978-1-4080-4180-2.

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. Nákladové a manažerské účetnictví. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2007, 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.

HANSEN, Don R., Maryanne M. MOWEN a Liming GUAN. Cost management: accounting and control. 6th ed. Mason: South-Western, 2009, 882 s. ISBN 978-0-324-55967-5.

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

ŠÍMAN, Josef a Petr PETERA. Financování podnikatelských subjektů: teorie pro praxi. Vyd. 1. V Praze: C.H. Beck, 2010, 192 s. ISBN 978-80-7400-117-8.

Vedoucí diplomové práce: doc. Ing. Boris Popesko, Ph.D.
Ústav podnikové ekonomiky
Datum zadání diplomové práce: 15. února 2016
Termín odevzdání diplomové práce: 18. dubna 2016

Ve Zlíně dne 15. února 2016


doc. RNDr. PhDr. Oldřich Hájek, Ph.D.
děkan




prof. Ing. Felicitas Chromjaková, Ph.D.
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové/bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že diplomová/bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk diplomové/bakalářské práce bude uložen na elektronickém nosiči v příruční knihovně Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byl/a jsem seznámen/a s tím, že na moji diplomovou/bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3;
- 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 užit své dílo – diplomovou/bakalářskou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s přípuštěním tak licenční smlouvou uzavřenou 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 diplomové/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 diplomové/bakalářské práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem diplomové/bakalářské práce jakýkoliv softwarový produkt, považuji 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,

1. že jsem na diplomové/bakalářské práci pracoval samostatně a použitou literaturu jsem citoval. V případě publikace výsledků budu uveden jako spoluautor.
2. že odevzdaná verze diplomové/bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 13.4.2016


.....
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Diplomová práce je zaměřena na systém řízení nákladů ve vybrané firmě. Práce je rozdělena na dvě části, teoretickou a praktickou. Teoretická část je zpracována formou literární rešerše vybraných zdrojů, které se zabývají problematikou řízení nákladů, nákladových kalkulací a rozpočtů. Praktická část je rozdělena na analytickou a projektovou část. V analytické části je provedena analýza současného systému řízení nákladů ve vybrané firmě. Cílem projektové části je, na základě zjištěných nedostatků, navrhnout opatření, která povedou ke zlepšení.

Klíčová slova: manažerské účetnictví, řízení nákladů, náklady, kalkulace, rozpočet

ABSTRACT

This diploma thesis is focused on cost management system in the selected company. The work is divided into theoretical and practical part. The theoretical part is treated as a literature search of chosen sources dealing with cost management, costs calculations and budgeting. The practical part consists of an analytical part and a project part. In the analytical part of the thesis there is the analysis of the present situation of the cost management system. The aim of the project part is based on the identified weaknesses to suggest precautions for improvement.

Keywords: managerial accounting, cost management, costs, calculations, budget

Chtěla bych poděkovat vedoucímu mé diplomové práce panu doc. Ing. Borisi Popeskovi Ph.D. za ochotu a odborné rady, které mi dával v průběhu zpracování této práce. Dále bych chtěla poděkovat zaměstnancům vybrané firmy, kteří mi ochotně poskytli informace, nezbytné pro zpracování této práce.

V neposlední řadě bych chtěla poděkovat rodině a přátelům za podporu během celého studia.

OBSAH

ÚVOD	9
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE	10
I TEORETICKÁ ČÁST	11
1 ZDROJE INFORMACÍ V PODNIKU	12
1.1 FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ	12
1.2 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ.....	13
1.3 ROZDÍLY MEZI FINANČNÍM A MANAŽERSKÝM ÚČETNICTVÍM.....	13
2 NÁKLADY	15
2.1 POJETÍ NÁKLADŮ.....	15
2.2 KLASIFIKACE NÁKLADŮ	16
2.2.1 Rozdělení nákladů podle výkazu zisku a ztráty	16
2.2.2 Druhé členění nákladů.....	17
2.2.3 Účelové členění nákladů	17
2.2.4 Manažerské pojetí nákladů.....	18
2.2.5 Členění nákladů v závislosti na objemu produkce	19
2.2.6 Kalkulační členění nákladů	21
3 KALKULACE	23
3.1 VÝZNAM KALKULACE	24
3.2 KALKULAČNÍ NÁKLADY	24
3.3 KALKULAČNÍ VZOREC	26
3.4 KALKULAČNÍ SYSTÉM	28
3.4.1 Předběžné kalkulace.....	29
3.4.2 Výsledná kalkulace	30
3.5 ZÁKLADNÍ DRUHY KALKULACÍ.....	30
3.5.1 Kalkulace plných nákladů	30
3.5.2 Kalkulace podle aktivit (Activity-based costing – ABC)	33
3.5.3 Kalkulace neúplných nákladů – kalkulace variabilních nákladů	34
4 ROZPOČETNICTVÍ	37
4.1 SYSTÉM PLÁNŮ A ROZPOČTŮ	38
4.2 DRUHY ROZPOČTŮ.....	38
4.3 FÁZE ROZPOČTOVÉHO PROCESU	39
4.4 PRINCIPY ROZPOČTŮ	39
II PRAKTICKÁ ČÁST	41
5 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI	42
5.1 HISTORIE SPOLEČNOSTI	42
5.2 ORGANIZAČNÍ STRUKTURA	43
5.3 VÝVOJ POČTU ZAMĚSTNANCŮ	44
5.4 ZÁKAZNÍCI	45
5.4.1 Tuzemský trh.....	45
5.4.2 Zahraniční trh	46

5.5	VÝVOJ TRŽEB	48
6	ANALÝZA SOUČASNÉHO SYSTÉMU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	51
6.1	DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	51
6.1.1	Položky nákladových druhů	51
6.1.2	Vertikální analýza nákladů.....	53
6.1.3	Horizontální analýza nákladů.....	54
6.2	STŘEDISKOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	55
6.3	ANALÝZA KALKULAČNÍHO SYSTÉMU	56
6.4	ANALÝZA ROZPOČETNICTVÍ	59
6.5	NEDOSTATKY V ŘÍZENÍ NÁKLADŮ SPOLEČNOSTI	59
7	PROJEKT SYSTÉMU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	61
7.1	CÍL PROJEKTU.....	61
7.2	POSTUP PROJEKTU	61
7.3	PROCES ZAVEDENÍ SYSTÉMU ROZPOČETNICTVÍ	62
7.4	HODNOCENÍ PRACOVNÍKŮ NA ZÁKLADĚ PLNĚNÍ ROZPOČTU	68
7.5	SESTAVENÍ ROZPOČTU NÁKLADŮ NA NÁSLEDUJÍCÍ OBDOBÍ PRO STŘEDISKO PŘÍPRAVA VÝROBY.....	69
7.6	NÁKLADOVÁ A RIZIKOVÁ ANALÝZA.....	73
7.7	ČASOVÁ ANALÝZA	73
7.8	PŘÍNOS PROJEKTU PRO FIRMU A ZÁVĚREČNÁ DOPORUČENÍ	74
	ZÁVĚR	76
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	78
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	80
	SEZNAM OBRÁZKŮ	81
	SEZNAM TABULEK.....	82
	SEZNAM PŘÍLOH.....	83

ÚVOD

Tato diplomová práce je zaměřena na téma řízení nákladů, což je činnost, kterou by se měli zabývat v každé firmě a neměli by brát náklady pouze jako číslo v účetnictví. Měli by se zajímat o výši nákladů, proč jsou náklady v takové výši a zda by nebylo možné určitým opatřením náklady snížit. V případě, že je společnost ztrátová, neměla by tento problém řešit pouze tím, že zvýší prodejní cenu, ale spíše by měla analyzovat, zda není možné snížit náklady.

Pro správné řízení nákladů je také nezbytné provádět kalkulace na kalkulační jednici, co nejpřesněji, aby firma zjistila, jak vysoké náklady jsou skutečně vynaloženy na výrobu produktu a neprodávala tento produkt za cenu nižší, než jsou ve skutečnosti náklady. Je tedy důležité, zvolit správný typ kalkulace pro konkrétní druh výroby, a také správně stanovit rozvrhové základny a režijní přírázky. Důležitou součástí řízení nákladů je také oblast rozpočetnictví. Jde o plánování ekonomických ukazatelů v podniku. V tomto případě jde o rozpočty nákladů, které by se pracovníci měli snažit dosáhnout a firma tak bude mít větší kontrolu nad svými náklady. Rozpočty mají také motivační funkci, jelikož se pracovníci snaží plány dodržet, aby byli za jejich splnění ohodnoceni.

Tato diplomová práce bude tedy rozdělena na dvě části – teoretickou a praktickou. V teoretické části budou zpracovány, prostřednictvím literárních zdrojů, teoretické poznatky, které se týkají řízení nákladů, členění nákladů, dále také kalkulací a jejich jednotlivých typů a v neposlední řadě se teoretická část bude zabývat rozpočetnictvím, které bezpochyby s řízením nákladů souvisí.

Praktická část je rozdělena na analytickou a projektovou část. Analytická část, se bude zabývat analýzou nákladů střediska Příprava výroby ve vybrané firmě. Nejdříve bude vybraná společnost obecně představena, následně zde bude uveden vývoj tržeb, zaměstnanců a její organizační struktura a největší část bude zaměřena na analýzu nákladů ve středisku. Bude analyzován způsob členění nákladů, v souvislosti s tím bude provedena horizontální a vertikální analýza nákladů. Pozornost bude věnována také systému kalkulací a rozpočetnictví. Na základě této analýzy budou zjištěny nedostatky, které se vyskytují v systému řízení nákladů.

Ve třetí části, která je projektová, se budu zabývat řešením zjištěných nedostatků, konkrétně se jedná o absenci systému rozpočetnictví. Bude tedy navržen projekt, který se bude týkat zavedení systému rozpočetnictví ve zvoleném středisku vybrané společnosti.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Vybraná společnost, která je v této práci analyzována, patří mezi světové špičky ve svém oboru a už mnoho let si drží silné postavení na trhu. Ale ani takové firmy, se nevyznačují bezchybností a většinou se najdou v řízení určité nedostatky. Jinak tomu není ani u této společnosti. Vzhledem k tomu, že náklady jsou pro všechny firmy velmi důležitým ukazatelem, je nezbytné se na ně zaměřit a efektivně je řídit, aby si společnost pozici na trhu udržela.

Hlavním cílem diplomové práce je analyzovat nedostatky v současném systému řízení nákladů ve vybrané společnosti a na základě tohoto zjištění, navrhnout v projektové části opatření, která by nedostatky odstranila a vedla ke zlepšení systému řízení nákladů. Dalším cílem této práce bylo uvést teoretické poznatky, které se týkají daného tématu. Především se jedná o řízení nákladů, kalkulace a rozpočtování nákladů. Rešerše literárních zdrojů tedy slouží jako základ pro využití teoretických poznatků v praxi.

Praktická část je zaměřena především na analýzu nákladů, systému kalkulací a rozpočetnictví. V rámci analýzy nákladů byla využita vertikální a horizontální analýza. Na konci praktické části jsou na základě analýzy identifikovány nedostatky v současném systému řízení nákladů. Projektová část se zabývá procesem zavedení systému rozpočetnictví v daném středisku a pomocí indexní metody je zde sestaven rozpočet pro rok 2016.

Analýza společnosti byla prováděna v období od 1. února 2016 do 31. března 2016. Informace a znalosti, které byly získány prostřednictvím účetních výkazů a rozhovorů poskytnutých ekonomickým ředitelem, byly následně využity v praktické části diplomové práce.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 ZDROJE INFORMACÍ V PODNIKU

K tomu, aby byl podnik úspěšný v tom, co dělá, je nezbytnou podnikovou činností řízení nákladů. Základními zdroji informací, které k tomu využívá, je finanční, nákladové a manažerské účetnictví. Ve své podstatě, každá činnost, která je podnikem vykonána, s sebou přináší vznik určitých nákladů. (Kocmanová, 2013, s. 118)

„Účetnictví lze stručně definovat jako uspořádaný systém informací, který v peněžním vyjádření zobrazuje podnikatelský proces. Účetní informace umožňují komplexně propojit měření tzv. finanční pozice, výkonnosti a změny ve finanční pozici.“ (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 14)

Účetnictví je uzavřenou soustavou, ve které lze najít úplnou a nepřetržitou evidenci hospodářských operací podniku. Úkolem účetnictví je zachycení všech procesů, které ve firmě vznikají a vedou ke změně struktury nebo výše majetku firmy a jeho zdrojů. Účetnictví by mělo plnit dvě funkce: informační a kontrolní. Účetnictví má tedy poskytovat informace o stavu a pohybu majetku účetní jednotky, o stavu a pohybu zdrojů zajišťující tento majetek, o výnosech, nákladech, výsledku hospodaření a jeho rozdělení a o efektivnosti podnikové činnosti. (Havelec, 1997, s. 10)

Díky účetnictví, získávají všechny zainteresované strany reálné informace o tom, jak se podniku ve skutečnosti daří a zda naplňuje všechny ekonomické funkce, které by měl. Prostřednictvím účetnictví jsme schopni zjišťovat, měřit a hodnotit míru zhodnocení vstupů. Je však podstatné, rozlišovat účetní informace podle toho, kdo bude tyto informace používat. Jiné účetní údaje si budou vyžadovat vlastníci a manažeři podniku, jiné informace budeme poskytovat externím uživatelům. (Popesko, 2009, s. 28)

1.1 Finanční účetnictví

Finanční účetnictví vykazuje náklady za podnik jako celek a informace, které z něho vychází, jsou využívány především externími uživateli, jako jsou orgány státní správy nebo banky. Prostřednictvím finančního účetnictví můžeme získat informace o aktivech podniku, dlužích podniku, jeho vlastním jmění, výnosech, nákladech a hospodářském výsledku. Z tohoto typu účetnictví získáme dva výkazy, rozvahu a účet zisků a ztrát. (Synek, 2011, s. 84)

Dalším typem účetnictví je daňové, které vychází z finančního účetnictví. Jeho existence spočívá v rozdělení veškerých nákladů, ale také výnosů, do dvou velkých skupin. Jednou

skupinou jsou náklady daňově neuznatelné, které se nezapočítávají do základu daně z příjmů a další skupinou jsou náklady daňově uznatelné, které se od základu daně z příjmů odečítají. (Synek, 2011, s. 84)

1.2 Manažerské účetnictví

Manažerské účetnictví poskytuje informace manažerům a vlastníkům podniku a není mimopodnikově regulováno. Forma tohoto typu účetnictví bývá zpravidla odlišná u každého podniku, vzhledem k tomu, že každý podnik a každé odvětví má naprosto odlišné aspekty. (Popesko, 2009, s. 29)

Manažerské účetnictví poskytuje finanční, nefinanční a nákladové informace, které umožňují rozhodovat o budoucích alternativních činnostech, pro variantní rozhodování budoucího vývoje podniku. Dále se zaměřuje také na řízení hospodárnosti, ekonomické efektivnosti a účinnosti. (Kocmanová, 2013, s. 118)

Součástí manažerského účetnictví je také účetnictví nákladové, které je zaměřeno především na sledování nákladů a výnosů z jednotlivých činností, výkonů a útvarů, vyhodnocuje jejich vývoj a snaží se identifikovat odchylky od plánovaných hodnot. Nejdůležitější činností tohoto účetnictví je určování jednotkových nákladů činností a produkce a také jejich analýza a odůvodnění těchto výsledků. (Vodáková, 2013, s. 26)

1.3 Rozdíly mezi finančním a manažerským účetnictvím

Odlišnost informací, které získáváme prostřednictvím manažerského a finančního účetnictví, plyne ze skutečnosti, že rozlišujeme informace pro interní a externí uživatele, dále se liší systém kritérií hodnocení a časová orientace jejich měření. Vzhledem k tomu, že je potřeba zajistit různorodé informace, pro jednotlivé uživatele, jsou kladeny vysoké nároky na systémy zpracování těchto informací. (Fibířová, Wagner a Šoljaková, 2004, s. 15)

Zásadním rozdílem je tedy, kdo je konečným uživatelem účetních informací. Výstup z manažerského účetnictví slouží manažerům a vlastníkům podniku, tedy interním uživatelům. Tyto informace jsou zaměřeny do budoucnosti, díky čemuž mohou manažeři plánovat a kontrolovat vývoj výnosů a nákladů. Podoba manažerského účetnictví a jeho systém závisí na potřebách řídicích pracovníků daného podniku a je upraveno legislativou pouze z malé části. (Vodáková, 2013, s. 25)

Další kritéria, která odlišují finanční a manažerské účetnictví:

- a) Obsah účetnictví: finanční účetnictví se týká především aktiv, pasiv, nákladů, výnosů, hospodářského výsledku a informace jsou ve finanční podobě. V manažerském účetnictví jsou různorodé informace, které jsou nezbytné pro efektivní řízení podniku. Jedná se o kalkulace, nákladové účetnictví, rozpočetnictví.
- b) Uživatelé: finanční účetnictví slouží externím uživatelům a manažerské interním uživatelům.
- c) Míra uplatnění regulace: finanční účetnictví je upraveno zákonem a účetními standardy. Manažerské účetnictví není upraveno vnějšími orgány, veškeré metody a techniky jsou v kompetenci vedení podniku a manažerů.
- d) Míra systémovosti při zjišťování informací: finanční účetnictví je vykazováno a vedeno dle zákona a metodických pokynů. Manažerské účetnictví poskytuje informace, které jsou pružné a potřebné pro rozhodování.
- e) Používané měrné jednotky: finanční účetnictví používá peněžní jednotky v kupní síle, která je aktuální v době, kdy se účetní operace vyskytuje. Manažerské účetnictví používá takové měrné jednotky, které jsou pro konkrétní příklad nejúčelnější, proto jsou tedy používány i jednotky naturální.
- f) Periodicita vykazování informací: finanční účetnictví vyazuje informace nejčastěji jednou ročně oproti manažerskému účetnictví, které informace poskytuje v různých časových intervalech, podle konkrétních potřeb.
- g) Stupeň spolehlivosti: finanční účetnictví je externě regulováno, a proto jsou informace z něj spolehlivé. Manažerské účetnictví poskytuje informace, které jsou odhadovány do budoucnosti a mohou být také ovlivněny nejistotou a mírou rizika, proto jsou tyto informace také velmi důvěrné. (Popesko, Vejmělková a Škodáková, 2008, s. 11-12)

2 NÁKLADY

Informace o nákladech a jejich řízení v podniku je zásadní pro management podniku a vlastníky. Pomocí nákladů a výnosů zjišťujeme výsledek hospodaření, který má mnoho podob a využívá se v podniku pro ekonomické a finanční řízení, ale je důležitý také z hlediska dalších významných funkcí. (Kocmanová, 2013, s. 50)

„Náklady obecně jsou definovány jako účelově vynaložená spotřeba výrobních činitelů. Náklady představují odčerpání (snížení) vlastního kapitálu. Náklady mohou být např. ve formě snížení (úbytku, spotřeby) aktiv, ve formě vzniku závazku (zvýšení dluhu) nebo ve formě snížení peněžních prostředků. Náklad je uznán jako položka patřící do Výkazu zisku a ztráty.“ (Kocmanová, 2013, s. 50)

Pokud chce firma zajistit růst výsledku hospodaření, není vhodným řešením zvýšení prodejních cen. Základní metodou zvyšování hodnoty a konkurenceschopnosti podniku je efektivní řízení nákladů. Prostřednictvím hodnoty nákladů můžeme sledovat úroveň finančního řízení podniku. Tím, že firma sníží náklady, za jinak stejných podmínek, dosáhne také snížení prodejních cen produktů při dosažení plánovaného zhodnocení vloženého kapitálu. Dalším důsledkem snížení nákladů je vyšší zhodnocení vloženého kapitálu, v případě udržení stejné úrovně prodejních cen. (Šiman a Petera, 2010, s. 75)

2.1 Pojetí nákladů

Existuje dvojí pojetí nákladů a to z pohledu finančního účetnictví nebo manažerského účetnictví. Z pohledu finančního se jedná o finanční pojetí nákladů, které chápe náklady jako peněžní ocenění spotřeby výrobních faktorů, které podnik vynaložil na jeho výkony a jiné účelově vynaložené náklady. Z manažerského pohledu jde o ekonomické pojetí nákladů, které mezi skutečné náklady zahrnuje také to, co bylo skutečně obětováno a definuje tedy náklady, jako peněžně vyjádřené oběti na statcích a výkonech, učiněné kvůli dosažení většího užitku. (Zámečník, Tučková a Hromková, 2007, s. 12)

U každého druhu účetnictví se také liší pohled na náklady. Finanční účetnictví bere náklady jako úbytek prostředků a považuje za náklady i položky, které nesouvisí s reprodukčním procesem. Manažerské účetnictví se soustředí na kvantifikaci nákladů, které jsou nezbytné pro vykazování a oceňování jednotlivých složek rozvahy, která je výstupem finančního účetnictví, dále také na zjišťování a následné vyhodnocování vynaložených nákladů pro potřeby běžného řízení optimálních variant, které se budou využívat v budoucnosti. Daňo-

vé účetnictví se zaměřuje především na náklady, jejichž vynaložení je nezbytné pro dosažení výnosů, ale také na náklady, které jsou spíše položkami rozdělení výsledků. Nákladové účetnictví považuje za náklady prostředky a práci, které jsou účelně i účelově vynaloženy a souvisí s předmětem podnikání. (Kocmanová, 2013, s. 50)

Je důležité také odlišovat od nákladů peněžní výdaje, které můžeme definovat jako úbytek peněžních fondů podniku, jako je hotovost nebo peníze na účtu v bance a neřešíme u nich účel, na který je využíváme. Se vznikem nákladů musí také souviset vznik výnosů příslušného období a je nezbytné, aby byla zjištěna věcná a časová shoda výnosů a nákladů s vykazovaným obdobím. Aby bylo této shody dosaženo, využívá se k tomu časové rozlišování nákladů a výnosů. (Synek, 2011, s. 80)

Příklady odlišností nákladů a výdajů:

- Peněžním výdajem je nákup dlouhodobého majetku, ale není nákladem
- Nákladem jsou také odpisy dlouhodobého majetku, ale nejsou peněžním výdajem
- Nákladem není splátka jistiny úvěru, ale je to peněžní výdaj
- Placené úroky jsou považovány jak za náklad, tak i za výdaj
- Tvorba rezerv nebo opravných položek je nákladem, ale ne výdajem (Šiman a Petera, 2010, s. 75)

2.2 Klasifikace nákladů

Aby bylo možné řídit náklady, je nezbytné znát podstatu jednotlivých nákladových položek, které v podniku vznikají. Jelikož množství nákladových položek se v podnicích pohybuje okolo stovek až tisíce, je nezbytné tyto náklady rozčlenit do homogenních skupin, abychom byli schopni s nimi dále pracovat. Klasifikace nákladů je základním předpokladem pro využívání dalších nástrojů manažerského účetnictví. (Popesko, 2009, s. 34)

2.2.1 Rozdělení nákladů podle výkazu zisku a ztráty

V účetním výkazu zisku a ztráty jsou druhy nákladů vykazované v jednotlivých položkách a jsou rozděleny do provozních, finančních a mimořádných nákladů. Společně se stejným rozdělením výnosů jsou základem pro zjištění provozního, finančního a mimořádného výsledku hospodaření. Provozní výsledek hospodaření vyjadřuje schopnost podniku vytvářet interní vlastní zdroje kapitálu. Pro finanční řízení však není tento způsob třídění nákladů dostačující. (Šiman a Petera, 2010, s. 76)

2.2.2 Druhové členění nákladů

Při sledování nákladů nás v první řadě zajímá, jaká je ekonomická podstata vynaložených ekonomických zdrojů a v jaké podobě vstupují do podniku z vnějšího prostředí. Proto náklady členíme na nákladové druhy.

Tyto náklady mají tři základní vlastnosti:

- můžeme o nich říci, že co se týká jejich účetního zobrazení, jsou prvotní a předmětem zobrazení se stávají ve chvíli, kdy vstupují do podniku,
- vstupují do podniku z externího prostředí, vznikají spotřebou materiálu, subdodávek a služeb od jiných subjektů,
- tyto náklady jsou jednoduché, z hlediska jejich podrobnějšího členění v podniku. (Fibírová, Wagner a Šoljaková, 2004, s. 97)

Druhové členění nákladů představuje řazení nákladů do stejnorodých skupin spojených s činnostmi jednotlivých výrobních faktorů. Tímto členěním zjišťujeme, co bylo spotřebováno. Rozlišujeme tyto základní nákladové druhy:

- spotřeba materiálu, surovin, energie atd.,
- mzdové a ostatní osobní náklady,
- náklady na externí služby, jako jsou opravy, nájemné, dopravné a cestovné,
- odpisy budov, nástrojů, strojů, výrobního zařízení a nehmotného investičního majetku,
- finanční náklady, jako je pojistné, placené úroky a poplatky (Synek, 2011, s. 81)

Při tomto členění nákladů, pokud jej provádíme správně, jsme schopni získat informace nejen o tom, co je spotřebováno, ale i od koho a kdy. Tento způsob členění je také důležitý pro zajištění stability, rovnováhy a proporcí mezi potřebou zdrojů v podniku a jejich zajištěním od externích partnerů. Tohle členění nákladů slouží také jako vstupní informace při řízení dodávek služeb, materiálu a zásob. Výhodou tohoto členění je průkaznost a jednoznačnost vykázané spotřeby zdrojů podniku. (Fibírová, Wagner a Šoljaková, 2004, s. 97)

2.2.3 Účelové členění nákladů

Můžeme říct, že se jedná o členění nákladů podle vnitropodnikových útvarů. Dále se náklady člení v několika úrovních, což závisí od velikosti podniku a složitosti výroby. Členě-

ním nákladů dle účelu jejich vynaložení, je možné vyhodnotit efektivnosti vynaložených nákladů. (Kocmanová, 2013, s. 119)

V rámci účelového členění nákladů, můžeme dále náklady rozdělit podle dvou hledisek:

- **Třídění nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti**

Podle tohoto třídění zjišťujeme, kde náklady vznikly a kdo je odpovědný za jejich vznik. Jedná se o třídění podle vnitropodnikových útvarů. Rozlišujeme náklady na výrobní činnosti (náklady hlavní, pomocné, vedlejší a přidružené výroby) a náklady na nevýrobní činnosti (náklady správy, odbytu, zásobování). Ve výrobě můžeme rozlišovat náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení. Technologické náklady dále rozlišujeme na jednicové náklady, které přímo souvisí s konkrétním výkonem a náklady režijní, které nepřisuzujeme konkrétnímu výkonu, ale výrobě, jako celku. (Synek, 2011, s. 81)

- **Třídění nákladů podle výkonů (kalkulační členění)**

V případě třídění nákladů podle výkonů, rozlišujeme náklady podle toho na jaké výrobky nebo služby byly vynaloženy. Prostřednictvím toho může podnik zjišťovat rentabilitu jednotlivých výrobků a dále řídit výrobkovou strukturu, protože každý výrobek přispívá různou mírou k tvorbě zisku podniku. Je podkladem například při rozhodování „make or buy“, využití outsourcingu.

Dále rozeznáváme skupiny nákladů, podle způsobu přiřazení nákladů na kalkulační jednici (přesně vymezený výkon) a to náklady přímé, kterým můžeme přímo přiřadit určitý druh výkonu, a nepřímé, které souvisí s více než jedním druhem výkonu a zabezpečují výrobu jako celek. Dalším způsobem řízení nákladů je podle jednotlivých činností a kalkulace, které z tohoto členění vychází, se nazývají kalkulace ABC – Activity Based Costing. (Synek, 2011, s. 82)

2.2.4 Manažerské pojetí nákladů

V tomto pojetí nákladů pracujeme pouze s relevantními náklady, které jsou ovlivnitelné daným rozhodnutím. Naopak irelevantní náklady nejsou ovlivnitelné daným rozhodnutím. Existují také náklady, které neovlivňuje žádné rozhodnutí, a byly vynaloženy v minulosti a tyto náklady se nazývají umrtvené. (Kocmanová, 2013, s. 120)

Manažerské pojetí nákladů se liší od účetního pojetí nákladů v těchto bodech:

- Při řízení nákladů pracuje s ekonomickými náklady, které můžeme nazvat také skutečné nebo relevantní a jsou v nich zahrnuty také náklady oportunitní. Oportunitními náklady je taková částka peněz, která je nenávratně ztracena, tím že byla přijata jiná alternativa. Setkáme se zde také s pojmy, jako jsou explicitní náklady, které jsou podnikem reálně placeny, dále implicitní náklady, které nepředstavují úbytek peněžních prostředků a jsou často měřeny pomocí oportunitních nákladů. (Drury, 2012, s. 33; Synek, 2011, s. 86)
- Manažerské pojetí nákladů bere v úvahu také přírůstkové náklady, což jsou náklady, které jsou daným rozhodnutím ovlivněny. Ty, které nejsou ovlivněny rozhodnutím, se nazývají utopené náklady. Utopené náklady (sunk costs) jsou náklady, které byly vytvořeny určitým rozhodnutím přijatým v minulosti a nemohou být změněny žádným budoucím rozhodnutím. (Drury, 2012, s. 33; Synek, 2011, s. 86)
- Je nezbytné uvědomit si rozdíly v nákladech v krátkém a dlouhém období. V krátkém období existují, jak fixní výrobní činitele, které se nemění, tak variabilní výrobní činitele, které se mění. Při spotřebě těchto výrobních činitelů nám vznikají samozřejmě náklady. Při fixních výrobních činitelích vznikají fixní náklady, které se nemění s objemem produkce a při variabilních výrobních činitelích vznikají variabilní náklady, které se mění s objemem produkce. V dlouhém období považujeme všechny výrobní činitele, a potom i náklady, za variabilní. (Synek, 2011, s. 86)
- Je také důležité mít jasno v časovém horizontu, abychom správně rozlišili fixní a variabilní náklady v krátkém a dlouhém období. V dlouhém období jsou všechny náklady variabilní a v krátkém období se vyskytují jak fixní náklady tak variabilní. Ale je důležité si stanovit, co znamená krátké období. Pro jednotlivé náklady znamená krátké období různou délku tohoto období. Délka tohoto období často závisí na úsudku managementu. Nicméně existují různé pohledy na povahu dlouhodobého a krátkodobého chování nákladů. Tyto pohledy závisí na aktivitách a zdrojích, které jsou nezbytné pro uskutečnění daných aktivit. (Synek, 2011, s. 86; Hansen, Moven a Guan, 2009, s. 54)

2.2.5 Členění nákladů v závislosti na objemu produkce

V souvislosti se změnami objemu produkce se setkáváme s termínem chování nákladů. Ty náklady, jejichž výše se nemění v závislosti na objemu produkce, se nazývají fixní náklady. Na druhé straně variabilní náklady se mění v závislosti na změnách objemu produkce.

Výstup je výsledek nějaké aktivity a proto může být měřen pomocí příčiny spotřeby určitého zdroje. Například spotřebovaný materiál může být měřen počtem pohybů, náklady na doprava zboží mohou být měřeny počtem prodaných jednotek. (Hansen, Moven a Guan, 2009, s. 51)

- Variabilní náklady jsou závislé na objemu produkce a mění se tedy v průběhu období. Řadí se sem také jednicové náklady, jako jsou přímé mzdy a přímý materiál. Náklady se mohou měnit v závislosti na objemu lineárně nebo nelineárně.

Podproporcionální náklady rostou při zvýšení objemu, ale pomalejším tempem, než jakým roste objem výkonů. Každý další vynaložený náklad na další jednotku objemu je nižší. Průměrné podproporcionální náklady se s každou dodatečnou jednotkou výkonu snižují. Podproporcionální náklady se objevují při zavádění nových výrobků či služeb, kdy s rostoucím objemem výkonů dochází k jejich rutinnímu zajištění (Fibírová, Wagner a Šoljaková, 2004, s. 109; Kocmanová, 2013, s. 121)

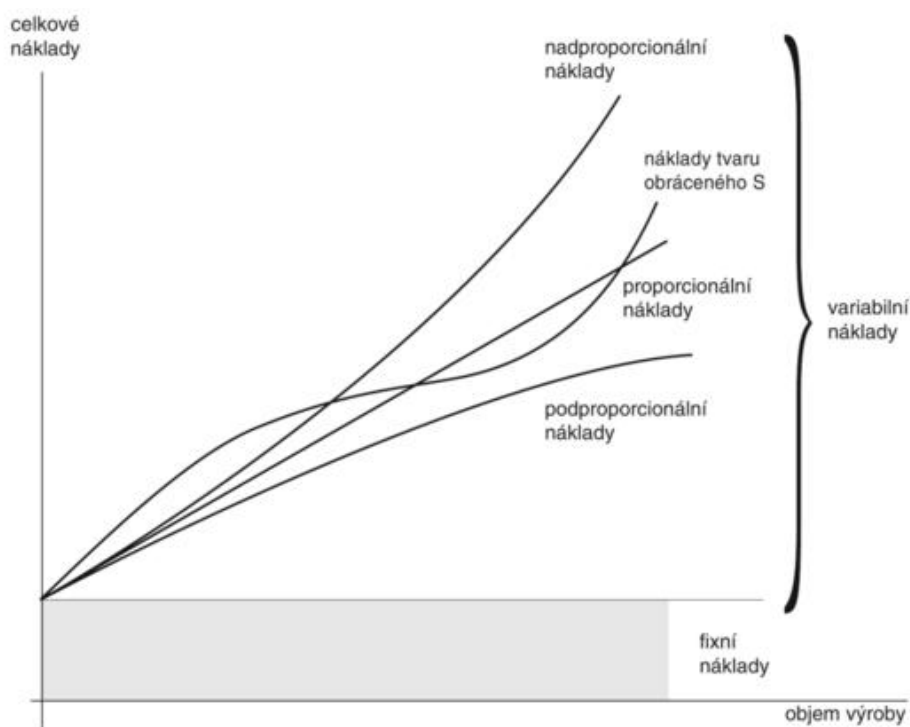
Proporcionální náklady se mění s objemem produkce ve stejné míře a každý další vklad na jednotku objemu je stejný. Průměrné proporcionální náklady jsou konstantní.

Nadproporcionální náklady rostou při zvýšení objemu produkce rychlejším tempem a další vynaložený vklad na další jednotku objemu je vyšší. Průměrné nadproporcionální náklady nejsou konstantní. To jak se budou vyvíjet, závisí na vztahu průměrných nadproporcionálních nákladů a marginálních nákladů dodatečně vytvořeného výkonu. (Fibírová, Wagner a Šoljaková, 2004, s. 110; Kocmanová, 2013, s. 121)

- Fixní náklady je nezbytné vynakládat na zhotovení výkonů za určité časové období, čímž zajišťují určitou produkční kapacitu. Tento druh nákladů se také nazývá potenciální, protože umožňují vykonávat činnost v určitém rozsahu a jsou vždy vynaloženy jednorázově po uplynutí určitého časového období. (Fibírová, Wagner a Šoljaková, 2004, s. 105)

Fixní náklady můžeme dále rozlišovat podle několika kritérií. Jedná se o *fixní náklady na obsluhu a řízení*, které vznikají zajištěním činností jako celku. Přestože jsou to náklady fixní, jejich výše se mění v závislosti na různých faktorech, které jsou nebo nejsou podnikem ovlivnitelné. Jsou to například fixní mzdové náklady, energie na osvětlení nebo zateplení výrobních hal. Dále jsou zde fixní náklady, o kterých *rozhoduje vedení podniku*, ale nejsou vyvolány vyroběním produktu. Ty-

to náklady se mohou, ale nemusí opakovat. Jedná se o náklady na propagaci, výzkum a vývoj, vzdělávání atd. A posledním druhem fixních nákladů jsou náklady, které jsou vynakládány pravidelně a ve stejné výši, jedná se například o odpisy nebo nájemné. (Fibírová, Wagner a Šoljaková, 2004, s. 129)



Obr. 1. Průběh celkových nákladů (Synek, 2011, s. 91)

2.2.6 Kalkulační členění nákladů

V manažerském účetnictví je jedním z hlavních úkolů přiřazování nákladů na kalkulační jednici. Jedná se o kalkulace, kde předmětem alokace jsou přímé a nepřímé náklady.

- Přímé náklady – jsou náklady, které se přímo vztahují ke konkrétnímu výrobku, a můžeme je snadno vyčíslit na jeden kus.
- Nepřímé náklady – nevztahují se přímo ke konkrétnímu výrobku, ale zabezpečují celý průběh výroby. Může se jednat o režijní náklad, kdy neexistuje vztah mezi nákladem a objektem. Může také nastat případ, kdy nejsme schopni tento vztah v účetní evidenci nákladů identifikovat, nebo tato identifikace není relevantní. (Popesko, 2009, s. 38)

Z tohoto rozdělení vyplývá, že materiál, který použijeme na výrobu jednoho kusu výrobku je přímý náklad, protože jsme schopni určit, jaké množství se na výrobek použilo, a tedy jaký je náklad na kalkulační jednici. To stejné platí u mezd výrobních dělníků, u kterých

jsme také schopni stanovit, podle množství času, který byl potřebný k výrobě, jaký mzdový náklad souvisí s jedním kusem výrobku. Na rozdíl od mezd administrativních pracovníků, manažerů nebo nákladů na pronájem výrobní haly, kde neexistuje přímý vztah tohoto nákladu s objektem, označujeme tento náklad za nepřímý. (Popesko, 2009, s. 38)

3 KALKULACE

Aby byl manažer schopen provést kalkulace a stanovit tak cenu výkonu, je nezbytné, aby znal potřebné informace z účetnictví, marketingové činnosti, výrobní činnosti, distribuční činnosti, dopravní a správní. (Kocmanová, 2013, s. 130)

„Kalkulaci je možné definovat jako přiřazení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny k výrobku, službě, činnosti, operaci nebo jinak naturálně vyjádřené jednotce výkonu firmy, tj. kalkulační jednici či nákladovému objektu.“ (Popesko, 2009, s. 55)

Cílem kalkulace je zjištění, jaké jsou skutečné náklady konkrétního výkonu, a dalším cílem je stanovení nákladového úkolu pro konkrétně vymezený výkon. Výkon má zde dva významy, můžeme ho chápat, jako objekt přiřazení nákladů nebo, jako kritérium pro hodnotové řízení. Pokud v podniku využívají kalkulaci jako nástroj hodnotového řízení (řízení nákladů a zisku), kalkulovaná hodnotová veličina má vyšší vypovídací schopnost díky tomu, že informace o jejich reálné a předem stanovené výši je ověřena při řízení hospodárnosti konkrétní nákladové položky. Kalkulace je díky tomu také propojena s motivací a hodnocením vnitropodnikových středisek. (Fibírová, Wagner a Šoljaková, 2004, s. 151)

Existují 3 základní druhy kalkulací, kalkulace skutečných nákladů, kalkulace běžných nákladů a kalkulace plánovaných nákladů, která se snaží překonat nedostatky, které se vyskytují u prvních dvou kalkulací.

- Výsledná kalkulace skutečných nákladů stanovuje historické hodnoty, které v mezích umožňují kontrolu hospodárnosti a to jen díky množstevní úpravě variabilních nákladů a vyloučením růstu cen.
- Kalkulace běžných nákladů je založena také na historických hodnotách, které ale představují dlouhodobý průměr, který byl získán díky jejich normalizaci. Tato kalkulace nebere v úvahu změny cen a vývoj nákladů v budoucnosti, není to tedy nejvhodnější nástroj ke kontrole nákladů.
- Kalkulace plánovaných nákladů se liší od předešlých typů kalkulací tím, že náklady jsou předem plánovány pro následující účetní období a po skončení výrobního procesu jsou srovnány množstevním přizpůsobením. Díky tomu mohou být analyzovány hospodářské příčiny nadměrné a nedostatečné úhrady nákladů, tím že se provede diferencovaná analýza odchylek. (Lang, 2005, s. 165)

Obsahem kalkulace jsou náklady, které jsou použity na výrobu výkonu. Tyto náklady můžeme označit jako *nákladové druhy*, mezi které patří těchto pět nákladových položek: spotřeba materiálu a energie, spotřeba externích služeb a prací, mzdové a osobní náklady, odpisy dlouhodobého majetku a finanční náklady. Náklady můžeme členit, ale také podle účelu, na který byly spotřebovány a tedy na náklady technologické a náklady na vytvoření, zajištění a udržení podmínek průběhu daného procesu. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 176)

3.1 Význam kalkulace

Hlavním významem kalkulace je stanovení nákladů na kalkulační jednici a následné stanovení ceny výkonu. Je důležité, aby stanovená cena pokryla veškeré náklady, které na výkon připadají, ale musí být v takové výši, jakou bude zákazník ochoten za daný výkon zaplatit. Další významy kalkulace:

- slouží jako vstupní informace při řízení nákladů jednotlivých výkonů
- využívají se při plánování a kontrole v operativním řízení
- významně usnadňují rozhodování o struktuře a sortimentu produkovaných výkonů
- slouží jako základna při rozhodování o cenové politice
- používají se pro stanovení vnitropodnikových cen (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 175)

Kalkulace nemusí sloužit vždy jen manažerům podniku, ale nastávají případy, kdy se sestavuje kalkulace pro externí uživatele. Dochází k tomu zpravidla ze dvou důvodů. Jedním důvodem je potřeba ocenění vnitropodnikových výkonů, které byly vytvořeny vlastní činností podniku, ve finančním účetnictví. Dalším důvodem může být potřeba obhajoby ceny při jednání se zákazníkem, zde tedy kalkulace vstupují jako podklad pro tuto obhajobu. Jelikož je tato informace poskytována externím uživatelům, neobsahuje reálné nákladové představy a je ovlivněna především úvahami o ekonomické únosnosti daného nákladu. (Fibírová, Wagner a Šoljaková, 2004, s. 158)

3.2 Kalkulační náklady

V nákladovém účetnictví jsou evidovány také kalkulační náklady. Nejedná se ale o provozní účetní náklad, tyto náklady se evidují v účetnictví ve formě započitatelných ostatních nákladů nebo dodatečných nákladů. Můžeme říci, že kalkulační náklady jsou v podstatě náklady oportunitní. Existuje několik druhů kalkulačních nákladů: (Lang, 2005, s. 13)

Kalkulační odpisy

V rámci nákladového účetnictví se odpisuje majetek po celou dobu držení a využívání majetku v podniku, protože spotřebovávání hodnoty majetku, které je způsobeno zastaráváním, technických pokrokem a opotřebením, má být zohledněno rovnoměrně a ve skutečné výši. Skutečná doba životnosti tedy představuje časový rámeček kalkulačních odpisů. (Lang, 2005, s. 13-14)

Kritéria	Bilanční odpisy	Kalkulační odpisy
Východisko	Veškerý podnikový majetek	Jen provozně důležitý majetek
Doba odpisování	Doba životnosti podle schválených daňových odpisových tabulek	Odpovídající individuální podnikové životnosti
Metoda odpisování	Zpravidla degresivní nebo lineární	Lineární
Výchozí hodnota odpisování	Pořizovací nebo výrobní náklady	Reprodukční náklady (včetně nárůstu cen)
Mimořádné odpisy	Možné (včetně drobného investičního majetku)	Zpravidla žádné mimořádné odpisy
Cíl	Nominální zachování kapitálu	Substantivní zachování kapitálu

Obr. 2. Rozdíly mezi bilančními a kalkulačními odpisy (Lang, 2005, s. 14)

Kalkulační zúčtovací ceny

Realita pohybů cen je taková, že ceny surovin, materiálu, pohonných hmot nebo mezd kolísají. Vede to k tomu, že ve výkazu zisků a ztrát a v nákladovém účetnictví jsou rozdílné hodnoty. V manažerském účetnictví se toto kolísání cen eliminuje tím, že se pracuje se zúčtovacími cenami. (Lang, 2005, s. 16)

Kalkulační rizika

Škody, které jsou předvídané a vyskytují se poměrně často, jsou zohledněny kalkulačními riziky. Podnik zohledňuje například podnikatelské riziko v zisku a u ostatních speciálních rizik přijímá pro škody kalkulační opatření v podobě pojištění. Nejdůležitější druhy kalkulačních rizik jsou: investiční riziko, výrobní riziko, riziko vývoje a záruky, provozní a investiční riziko. (Lang, 2005, s. 15)

Kalkulační mzdy

Mzdy a platy se kvůli sezónním výkyvům mění, což se týká jak počtu odpracovaných hodin, tak tarifů, úhrad příspěvků na dovolenou a tarifních příplatků. Měsíční mzdy a platy jsou brány jako účetní náklad, na rozdíl od kalkulačních mezd, které jsou stanoveny přibližně na stejné výši jako zúčtovací ceny a jsou součástí manažerského účetnictví. V důsledku tohoto vzniká rozdíl, který představuje různě ohodnocený účetní náklad v rámci rozlišování podnikových výkazů. (Lang, 2005, s. 18)

Kalkulační úroky

Nákladové úroky vyjadřují skutečně zaplacenou částku úroků věřiteli. Objem těchto úroků ovlivňuje rozsah cizího kapitálu, který bývá vyšší u nově založených podniků a u starších podniků je většinou nižší vzhledem k tomu, že už je zde pravděpodobnější možnost tvorby zisku. Aby se eliminovaly vzniklé rozdíly, které se týkají stáří podniku a finanční politiky, tvoří se kalkulační úrok. (Lang, 2005, s. 18)

3.3 Kalkulační vzorec

Kalkulace nákladů představuje přehled jednotlivých položek nákladů a jejich celkový souhrn na kalkulační jednici. Kalkulační jednicí nazýváme konkrétní výkon, což může být výrobek, polotovár, služba nebo práce, vyjádřený měrnou jednotkou. Kalkulační jednice může být tedy vyjádřena v kusech, kilogramech, metrech nebo hodinách. Kalkulační vzorec obsahuje výpis všech doporučených kalkulačních položek, a přestože jeho forma závisí na podniku, využívá tuto struktura většina firem v České republice. (Synek, 2011, s. 101)

Typový kalkulační vzorec

1. Přímý materiál
 2. Přímé mzdy
 3. Ostatní přímý materiál
 4. Výrobní (provozní) režie
-

Vlastní náklady výroby (provozu):

5. Správní režie
-

Vlastní náklady výkonu:

6. Odbytové náklady
-

Úplné vlastní náklady výkonu:

7. Zisk (ztráta)
-

Cena výkonu (základní)

Obr. 3. Typový kalkulační vzorec (Popesko, 2009, s. 59)

Vzhledem k tomu, že organizace působí na konkurenčních trzích, kalkulace ceny výkonu a kalkulace nákladů se liší. Ve skutečnosti cena není tvořena jako přírážka k celkovým nákladům ale je ovlivňována konkurencí. Podnik musí přijmout takovou cenu, která je na trhu a ta se stává východiskem pro určení nákladů tohoto výkonu. V tomto případě se tvoří kalkulace jako rozdíl mezi cenou a očekávaným ziskem. Tuto kalkulaci nazýváme retrográdní kalkulací. (Popesko, 2009, s. 59)

Retrográdní kalkulační vzorec

Základní cena výkonu:

- Dočasné cenové zvýhodnění
 - Slevy zákazníkům:
 - sezónní
 - množstevní
-

Cena po úpravách:

- Náklady
-

Zisk

Obr. 4. Retrográdní kalkulační vzorec (Popesko, 2009, s. 59)

Typový kalkulační vzorec obsahuje přímé a nepřímé náklady. **Přímé náklady** jsou takové, u kterých je manažer schopen najít přímý vztah k určitému výkonu, který je předmětem kalkulace. Jedná se o suroviny, materiál, polotovary, obaly, mzdy dělníků. Ostatní přímé náklady jsou náklady na energie, odpisy dlouhodobého hmotného majetku, náklady na opravy a udržování. (Kocmanová, 2013, s. 132)

Obtížněji kalkulovanou položkou jsou **nepřímé náklady** (režijní náklady), které jsou společně vynakládané na celé kalkulované množství výkonů a nelze je stanovit na kalkulační jednici přímo. Jedná se konkrétně o spotřebu energie, režijní materiál, náklady na opravy, leasing, náklady na cestovné, režijní mzdy, atd. Nepřímé náklady se stanoví na kalkulační jednici pomocí **režijní příirážky**, která představuje v procentech vyjádřený poměr režijních nákladů k předem zvolené rozvrhové základně, vyjádřené v penězích, nebo **režijní sazbou**, která je vyjádřena jako podíl režijních nákladů připadající na jednotku rozvrhové základy, vyjádřené v naturáliích. Rozvrhovou základnou, vyjádřenou v penězích, bývají přímé mzdy a materiál, celkové přímé náklady, zpracovací náklady. Naopak rozvrhovou základnou vyjádřenou v naturáliích bývá počet kusů výrobků, normohodiny či strojové hodiny, hmotnost výrobku. (Kocmanová, 2013, s. 132; Synek, 2011, s. 103)

Rozvrhová základna by měla být zvolena tak, aby tvořila vysoký podíl ve struktuře nákladů, v automatizované výrobě by tedy rozvrhovou základnou neměli být přímé mzdy, které netvoří významný podíl na celkových výrobních nákladech. Dále by měly režijní náklady být v příčinné závislosti k rozvrhové základně z hlediska jejich celkových změn. Posledním kritériem je, aby základna byla dostatečně velká, snadno zjištělná a stálá. Při stanovení rozvrhových základen by měli manažeři používat naturální ukazatele, několik rozvrhových základen, dynamické kalkulace a co největší množství diferencovaných režijních sazeb. (Synek, 2011, s. 103-104)

3.4 Kalkulační systém

Pod pojmem metoda kalkulace si můžeme představit způsob stanovení jednotlivých složek nákladů na kalkulační jednici. Zvolená metoda kalkulace závisí na předmětu kalkulace, na způsobu přiřazování nákladů výkonům a také na požadavcích, které jsou kladeny na strukturu a podrobnost členění nákladů. (Synek, 2011, s. 104)

Soubor kalkulací, které jsou v podniku používány a vazby mezi nimi, se nazývá kalkulační systém. Tento systém musí zajistit, aby jednotlivé kalkulace byly mezi sebou provázané.

Záleží na jistých kritériích, které rozhodují o tom, kolik druhů kalkulací se bude v podniku využívat. Těmito kritérii jsou: druh a velikost podniku, nároky na vypovídací schopnost kalkulací a taky potřeba využívání kalkulací v různých časových horizontech. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 182)

Základním rozdělením kalkulací nákladů z pohledu vztahu kalkulací k časovému horizontu jsou kalkulace předběžné a výsledné.

3.4.1 Předběžné kalkulace

Existují dva druhy sestavování předběžných kalkulací. První způsob je propočtem částečně známých údajů a odhadem údajů neznámých a druhý způsob je normováním. Proto tyto kalkulace nazýváme propočtové a normové. Normové dále rozdělujeme na operativní a plánové, zde záleží na časovém horizontu sestavení kalkulace. (Čechová, 2011, s. 98-99)

- Propočtová kalkulace – pokud podnik posuzuje efektivnost nového zaváděného výrobku nebo poskytované služby, návrh ceny tohoto výkonu nebo efektivnosti uvažované investice, propočtové kalkulace slouží jako podklad při tomto rozhodování. Tuto kalkulaci lze provádět nejen pro výkony, které jsou určeny k prodeji mimo podnik, ale i pro vnitřní potřebu podniku. (Čechová, 2011, s. 98-99; Král, 2006, s. 190)
- Operativní kalkulace – tyto kalkulace se sestavují ve chvíli, kdy nastane změna podmínek procesu výroby. Tento druh kalkulace je také využíván při zadávání úkolů jednotlivým výrobním útvarům a kvůli kontrole plnění těchto úkolů. (Čechová, 2011, s. 98-99)
- Plánová kalkulace – tato kalkulace se sestavuje, pokud se plánuje výkon, který bude prováděn v delším časovém úseku a jedná se pouze o jednorázovou zakázku. Sestavení kalkulací navazuje na konstrukční a technologickou přípravu výroby určitého výrobku, do této kalkulace spadá také sestavení výchozích výkonových a spotřebních norem. Kalkulace je sestavena ve dvou podobách. V jedné jsou pouze dílčí informace určitého časového období a dále jsou celkové informace o celém období. Plánová kalkulace se využívá jako podklad pro sestavení rozpočtové výsledovky a také jako nástroj řízení hospodárnosti jednicových nákladů. (Čechová, 2011, s. 98-99; Král, 2006, s. 194-195)

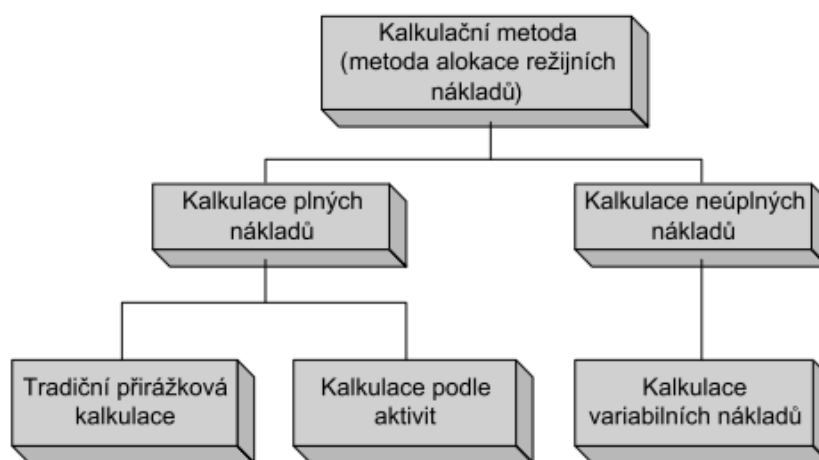
3.4.2 Výsledná kalkulace

Tento typ kalkulací slouží pro kontrolu hospodárnosti, a provádí se tak, že se zjišťují vynaložené náklady v průměru na jednotku výkonu v daném období. Významnou funkci má tato kalkulace v podmínkách zakázkového systému výroby, která má dlouhý výrobní cyklus. Výsledná kalkulace se využívá také při hromadné výrobě, kde se využívají jako nástroj analýzy odchylek od plánovaných nákladů v jednotlivých útvarech. (Čechová, 2011, s. 99-100)

3.5 Základní druhy kalkulací

V manažerském účetnictví rozlišujeme několik základních druhů kalkulací, které jsou uvedeny na obrázku (Obr. 5). V následujících kapitolách je uvedeno podrobnější členění jednotlivých kalkulací.

Prvním rozdělením je kalkulace plných nákladů a kalkulace neúplných nákladů neboli kalkulaci variabilních nákladů. Kalkulaci plných nákladů můžeme dále rozdělit na kalkulaci přírážkovou a kalkulaci podle aktivit.



Obr. 5. Základní typy kalkulací (Popesko, 2009, s. 61)

3.5.1 Kalkulace plných nákladů

Kalkulace plných nákladů je nejjednodušším typem kalkulací. Přímé náklady se stanovují na kalkulační jednici a to na základě norem spotřeby práce a materiálu. Režijní náklady se také stanovují na kalkulační jednici. Manažer může volit mezi několika typy kalkulací plných nákladů. Mezi tyto kalkulace patří kalkulace dělením (prostá kalkulace dělením, kalkulace dělením s poměrovými čísly, stupňovitá kalkulace dělením), kalkulace přírážková,

kalkulace ve sdružené výrobě, kalkulace rozdílové a kalkulace podle aktivit (ABC metoda). Volba kalkulace závisí na typu výroby. (Kocmanová, 2013, s. 132)

Kalkulaci plných nákladů využíváme při tvorbě dlouhodobých analýz nákladové náročnosti výkonů, při sestavování cen prováděných zakázek, při vyjádření vázanosti nákladů v prodávaných vnitropodnikových zásobách, nebo při zobrazení změny stavu vnitropodnikových zásob. (Král, 2006, s. 147)

Prostá kalkulace dělením

Náklady na jednotku výkonu se zjišťují pomocí položek kalkulačního vzorce, tím že se vydělí souhrn nákladů za období množstvím vyrobených kalkulačních jednic v tomto období. Využití této kalkulace je vhodná u podniků, které vyrábí pouze jeden druh výrobku v hromadné výrobě. (Kocmanová, 2013, s. 132; Synek, 2011, s. 104)

Kalkulace dělením s poměrovými čísly

Pomocí této kalkulace se přiřazují náklady na kalkulační jednici pomocí poměrových čísel, která se volí podle poměru spotřeby času na výrobu, hmotnosti, velkoobchodní ceny výrobku, přímých mezd. Celkový objem výroby v poměrových jednotkách lze vypočítat tím, že se vynásobí poměrová čísla a příslušný objem výroby a výsledky následně sečteme. Celkové náklady vynaložené na výrobu se vydělí součtem poměrových jednotek, a tím získáme náklady na kalkulační jednici. Je také potřeba spočítat náklady ostatních výrobků, což provedeme tak, že se vynásobí náklady základního výrobku poměrovými čísly. Tento způsob kalkulace využíváme u výroby výrobků, které se liší pouze velikostí, tvarem, hmotností, jakostí nebo pracností. (Synek, 2011, s. 107)

Stupňovitá kalkulace dělením

Tato metoda kalkulace se využívá ve stupňovité výrobě, například v chemické výrobě, kde výrobek prochází několika výrobními stupni. Kalkulace se musí sestavovat několikrát a to pro jednotlivé výrobní stupně. Příklad, kdy se využívá tento typ kalkulace je při oddělení výrobních, správních nebo odbytových nákladů, u kterých se liší počet vyrobených a prodaných výrobků. Tímto způsobem se tak dosáhne toho, že výrobky, které v daném období nebyly prodány, nejsou zatěžovány odbytovými náklady. (Kocmanová, 2013, s. 133; Synek, 2011, s. 105)

Kalkulace přírážková

Tento druh kalkulace se využívá nejčastěji díky její široké využitelnosti v heterogenní výrobě a její jednoduchosti. Pro přiřazování společných nepřímých nákladů využívá rozvrhové základny a pomocí nich vyjádřený a přepočítaný koeficient, který se nazývá režijní přírážka. V podnicích se ve větších případech využívá tzv. diferencovaná přírážková kalkulace, ve které se pro rozvrh různých skupin nepřímých nákladů používají různé rozvrhové základny. Rozvrhová základna se vybírá na základě příčinného vztahu mezi společnými náklady a rozvrhovou základnou. Méně častá je sumační metoda přírážkové kalkulace, která při výpočtu nákladů na kalkulační jednici využívá pouze jednu rozvrhovou základnu. (Fibírová, Wagner a Šoljaková, 2004, s. 166; Popesko, 2009, s. 69)

Rozvrhové základny mohou být naturální nebo peněžní. Peněžní režijní přírážka je vyjádřena v procentech a udává nám, kolik procent objemu rozvrhové základny je tvořeno režijními náklady podniku. U naturální základny je režijní přírážka vyjádřena v peněžních jednotkách a je stanovena na jednu naturální jednotku základny. (Popesko, 2009, s. 70)

Kalkulace ve sdružené výrobě

Kalkulace ve sdružené výrobě se využívá při výrobě takového výrobku, během jehož technologického postupu vzniká několik druhů výrobků. Například během výroby uhlí vznikají také plyn nebo koks. Je tedy nezbytné, aby společné náklady, byly rozděleny na jednotlivé výrobky. Pro kalkulace ve sdružené výrobě se využívají zůstatkové metody kalkulace nebo rozčítací metody kalkulace. (Synek, 2011, s. 110)

Kalkulace rozdílové

Rozdílové metody kalkulace stanovují výši nákladů dopředu a to jako úkol (normu nebo standard) a zjišťují jaký je rozdíl skutečných nákladů s tímto úkolem. Do tohoto typu kalkulace můžeme zařadit metodu standardních nákladů, kde jsou náklady evidovány ve dvou složkách. Jednou složkou jsou náklady předem určené (normované, standardní) a druhou jsou rozdíly mezi předem určenými a skutečnými náklady. (Synek, 2011, s. 112)

Rozdílová kalkulace odstraňuje nesprávné vykazování výsledku hospodaření, tím že odstraňuje přibližné oceňování dohotovené produkce. Výhodou je také to, že sestavuje periodické výsledné kalkulace kdykoliv během účetního období. A v neposlední řadě jelikož tato metoda může využít nové možnosti oceňování nedokončené produkce, může přispět ke snížení počtu analytických účtů výkonů. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 122)

3.5.2 Kalkulace podle aktivit (Activity-based costing – ABC)

Podstatou filozofie ABC je návrat ke vztahu příčina – následek. Na rozdíl od jiných druhů kalkulací, ABC metoda není založena na předpokladu, že příčinou vzniku a velikosti nákladů je objem. Při využívání této metody, se podnik zaměřuje na procesy a činnosti, které zde probíhají. Tato metoda kalkulace se používá pro přiřazování režijních nákladů produktům, zákazníkům, zakázkám a dalším nákladovým objektům. Další využití je při měření a hodnocení nákladů, ale i výkonnosti procesů a jejich aktivit. Metoda ABC kalkulace je založena na alokovaní režijních nákladů, které souvisí s jednotlivými prováděnými aktivitami, a prostřednictvím těchto aktivit jsou následně přiřazovány jednotlivým nákladovým objektům. (Popesko, 2009, s. 101; Staněk, 2003, s. 81-83)

Tato metoda přiřazování nákladů je poměrně náročná, co se týká rozsahu zjišťovaných dat. Objem těchto dat vzrůstá v přímé míře k počtu hodnocených aktivit a vzrůstá také při zjišťování informace, kolik jednotek dílčí aktivity je ve vztahu k určité části finálních výkonů. U této metody také není vždy zajištěna efektivnost využití dat, které z ní plynou. Efektivnost je totiž ovlivněna tím, zda se podaří kvantifikovat proporce nákladů závislých a nezávislých na objemu hodnocené aktivity. Komplikace také nastávají při přiřazování nákladů, které jsou společné pro více aktivit. (Král, 2006, s. 177)

Postup kalkulace ABC

Přímé náklady jsou přiřazeny stejným způsobem přímo konkrétnímu výkonu, podle toho jaké množství na výkon bylo vynaloženo, tak jak je to u ostatních druhů kalkulací. Rozdíl nastává při kalkulaci režijních nákladů. ABC systém je založen na principu, že aktivity spotřebovávají zdroje, a produkty a další nákladové objekty spotřebovávají aktivity. ABC systém se považuje za přesnější, při kalkulaci nákladů, než klasické metody kalkulací. (Hansen, Mowen a Guan, 2009, s. 96)

- V první řadě je nezbytné přiřadit nepřímý náklad jednotlivým aktivitám, prostřednictvím vztahové veličiny (Resource Cost Driver), která nám vymezuje způsob, jakým budou náklady z účetní evidence přepočítány na jednotlivé definované aktivity.
- Dále se postupuje zjištěním celkových nákladů na jednotlivé aktivity, stanoví se vztahová veličina aktivity (Activity Cost Driver), díky ní se mohou stanovit náklady na jednotku aktivity.

- Posledním krokem je stanovení nákladů na nákladový objekt, na základě objemu jednotek aktivity, které jsou objekty alokace spotřebovávány a nákladů na jednotku aktivity. (Popesko, 2009, s. 101)

Nákladový objekt je v podstatě cílem kalkulace nákladů, může to být zákazník, dodavatel, produkt, zakázka, výrobní řada produktů, služba, v podstatě cokoliv, o čem potřebujeme zjistit, kolik nás to ve skutečnosti stojí v nákladech. (Staněk, 2003, s. 99)

Activity jsou jednotlivé činnosti, které jsou prostřednictvím zdrojů vykonávány v podniku. Rozlišujeme primární a sekundární aktivity. Primární aktivity jsou takové, které jsou spotřebované konečným nákladovým objektem, jako je produkt nebo zákazník. Sekundární aktivity jsou takové, které jsou spotřebované přechodnými nákladovými objekty, jako jsou primární aktivity, materiál atd. (Hansen, Mowen a Guan, 2009, s. 97; Staněk, 2003, s. 99)

Zdroje do ABC modelu vstupují, na rozdíl od nákladových objektů, které jsou výstupem této kalkulace. Můžeme o zdrojích říci, že vykonávají práci, při které se samy spotřebovávají. Mohou to být zaměstnanci, zařízení, počítače, stroje, budovy, a tím že se spotřebují, vzniká náklad. (Staněk, 2003, s. 100)

Rozlišujeme dvě různé příčiny vzniku nákladů tzv. **cost drivers**. Jedná se o příčiny spotřeby zdrojů (**resource cost drivers**), které vznikají spojením zdrojů s aktivitami. Představují množství spotřebovaných zdrojů na aktivitu a jsou v podstatě příčinou, která má za důsledek náklad na určitou aktivitu. Vedle příčin spotřeby zdrojů jsou zde příčiny spotřeby činností (**activity cost drivers**), u kterých se jedná o spojení činností s nákladovými objekty. Říkají nám, kolik aktivity se spotřebuje na nákladový objekt. Důsledkem této příčiny je náklad na určitý nákladový objekt. Tyto příčiny přímých nákladů mohou, ale nemusí souviset s objemem těchto nákladů. (Staněk, 2003, s. 100)

3.5.3 Kalkulace neúplných nákladů – kalkulace variabilních nákladů

Kalkulace variabilních nákladů pomáhá stanovit místo zisku a režijních nákladů, čemu se jinak také říká příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku neboli krycí příspěvek. Krycí příspěvek zjistíme jako rozdíl mezi cenou a variabilními náklady. Pomocí této metody můžeme odděleně posuzovat variabilní náklady na jednotlivé kalkulační jednotice a také krycí příspěvek na jednotlivé kalkulační jednotice za období. (Martinovičová, Konečný a Vavřina, 2014, s. 72)

Krycí příspěvek i hrubé rozpětí se nemění se změnou objemu produkce, na rozdíl od fixních nákladů a zisku na jeden kus, které se mění se změnou objemu produkce. Hrubé rozpětí nám říká, jak každá jednotka produkce přispívá k úhradě nepřímých nákladů a k tvorbě zisku. Stanovením podílu hrubého rozpětí na prodejní ceně můžeme seřadit výrobky podle jejich výhodnosti. Čím více se hrubé rozpětí podílí na prodejní ceně, tím dříve jsou uhrazeny nepřímé náklady a začíná se tvořit zisk. To stejné platí také u krycího příspěvku. (Martinovičová, Konečný a Vavřina, 2014, s. 72)

cena výrobku			
celkové náklady			zisk
přímé náklady	režie		
	HRUBÉ ROZPĚTÍ		
přímé náklady	variab. režie	fixní režie	zisk
	variabilní náklady		

Obr. 6. Struktura ceny výrobku (Synek, 2011, s. 119)

Metoda kalkulace variabilních nákladů se snaží odstranit nedostatky kalkulací úplných nákladů a to tak, že nepoužívá tradiční členění nákladů na přímé a nepřímé, ale člení náklady na fixní a variabilní. Toto členění je určující i pro řazení jednotlivých nákladových položek ve struktuře kalkulačního vzorce. Nedostatky v kalkulacích úplných nákladů vznikají kvůli měnícím se podmínkám tržního prostředí. (Fibířová, Wagner a Šoljaková, 2004, s. 177; Král, 2006, s. 152)

Podstatou této kalkulace je přiřazení variabilních nákladů kalkulovaným výkonům, u kterých se předpokládá, že jsou vyvolány jednicí konkrétního výkonu. Pokud se výstup z kalkulace využije jako nástroj ocenění vytvářených výkonů v účetnictví, tyto náklady se berou jako součást ocenění výkonů, a jsou považovány za náklady produktu. Naopak fixní náklady jsou brány jako nedělitelné části, které je nezbytné vynaložit, aby byly zajištěny podmínky pro výrobu a prodej druhu výrobku nebo výrobních skupin v daném časovém období. Tyto náklady je tedy nezbytné uhradit, bez ohledu na objem prodeje. (Král, 2006, s. 152)

Pohled na podnikový zisk se v této metodě kalkulace liší od tradičního pojetí. Běžně se zisk, resp. ztráta spojuje s fází prodeje a vyjadřuje zisk jako lineární funkci objemu prodaných výrobků. Kalkulace variabilních nákladů spojuje hodnocené časové období s měřením zisku. Proto je také nutné změnit pohled na fixní náklady, které je potřebné reprodukovat v období jejich vzniku. Zisk se tedy určuje tak, že se od tržeb za dané období odečtou celkové variabilní náklady za období, zjistí se příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku, od kterého se odečtou fixní náklady za období, a tím se vypočítá zisk podniku. (Král, 2006, s. 153; Martinovičová, Konečný a Vavřina, 2014, s. 73)

4 ROZPOČETNICTVÍ

S pojmem rozpočetnictví souvisí také plánování. Pod plánováním si lze představit stanovení budoucích stavů organizace a cest k jejich dosažení. Plánování pro organizaci znamená určení cílů s ohledem na zdroje a stanovení konkrétních aktivit (cest) k dosažení těchto cílů, při čemž je nezbytné sledování chování konkurence a dalších tržních faktorů. (Landa, 2014, s. 258)

Je také důležité rozlišovat pojem plán a rozpočet. Plánování lze chápat jako nástroj prosazování podnikových politik nebo strategických či taktických cílů a koncepcí a může být někdy omezeno na věcné vymezení úkolů. Oproti tomu rozpočet stavuje hodnotové ukazatele v peněžních jednotkách, přímé úkoly, jejichž míra závaznosti může být pochopitelně rozdílná. Rozpočet má vazbu na konkrétní časové období a nemůže se zakládat jen na přímo propočtených veličinách, ale také na odhadovaných veličinách. (Landa, 2014, s. 259)

Rozpočtování je proces formulování hodnotově vyjádřených cílů podniku a výstupy tohoto procesu se nazývají rozpočty. Rozpočet můžeme nazvat jako strategicky, operativně nebo takticky orientovaný nástroj, který upřesňuje podnikové cíle nebo také prostředky pro jejich dosažení. Tento nástroj je vyjádřený formou měřítek, které se orientují na hodnotovou stránku podnikatelského procesu. (Král, 2006, s. 264-265)

Rozpočtování hraje důležitou roli v kontrole a plánování podnikových procesů. Plány slouží ke stanovení cílů a opatření, která jsou důležitá k dosažení těchto cílů. Rozpočty jsou kvantitativně vyjádřené plány, a pokud je využíváme při plánování, můžeme říci, že rozpočty nám převádí naše cíle a strategie do provozního hlediska. Kontrola představuje proces stanovení standardů, přijímání zpětné vazby na současný výkon podniku a také přijímání nápravných opatření, pokud se současný výkon odlišuje od plánovaného. (Hansen, Mowen a Guan, 2009, s. 250)

Hlavním cílem informací vycházejících z rozpočtů je eliminace neurčitosti zefektivnit rozhodovací proces. Pro dosažení tohoto cíle jsou využívány prostředky, jako je analýza možných komplikací, které mohou v budoucnu nastat, zhodnocení variant řešení těchto komplikací a podpora jednotlivých variant, které mohou dlouhodobě optimalizovat činnosti firmy. (Král, 2006, s. 267)

4.1 Systém plánů a rozpočtů

Aby firma dosahovala všech stanovených cílů, je důležité mít ucelený systém plánů a rozpočtů, které podniku napomohou k naplnění těchto cílů. Do tohoto systému patří:

- dlouhodobé, strategické rozpočty a plány, které představují dlouhodobé cíle, které si podnik stanovuje a souvisí především s investičními a strategickými činnostmi podniku
- základem tohoto systému je hlavní podnikový rozpočet, který se sestavuje jednou za rok, který odpovídá účetnímu období a funguje jako taktický nástroj řízení
- poslední částí tohoto systému jsou čtvrtletní a měsíční rozpočty, díky nimž se hlavní podnikový rozpočet transformuje na operativní úkoly. (Šoljaková, Fibírová, 2010, s. 101)

4.2 Druhy rozpočtů

Rozpočet pro firmu představuje jakýsi finanční plán, ve kterém jsou zahrnuty odhady příjmu a výdajů v následujícím období. Firmy mohou sestavovat několik druhů rozpočtů:

- rozpočet tržeb, který je zaměřen na odhadované tržby pro konkrétní období. Tržby se vyjadřují kvantitativně nebo hodnotově a většinou jsou zaměřeny na určitý výrobek, trh nebo distribuční oblast
- výrobní rozpočet, vyjadřuje plánované množství produktů, které se budou v daném období vyrábět. Dále tento rozpočet bude sloužit k odhadu nákladů na přímý materiál, přímé mzdy a režii, které budou spotřebovány během výroby plánovaného množství produktů
- rozpočet investičních výdajů, se sestavuje pro odhad výdajů, které budou nezbytné pro pořízení investičního majetku v daném období
- rozpočty úseků, na základě odhadu výdajů pro následující období je sestaven rozpočet pro daný podnikový útvar. Tyto rozpočty se dále dělí na operativní rozpočty a podpůrné rozpočty
- hlavní rozpočet obsahuje všechny zmíněné rozpočty a vzniká z něj rozpočet cash-flow, rozpočtová rozvaha a rozpočet zisků a ztrát. (Maitland, 1998, s. 9-15)

4.3 Fáze rozpočtového procesu

Tvorba rozpočtů je poměrně časově náročný proces. Na začátku procesu se sestaví základní priority rozpočtů a postupy, kterými se budou útvary, pro které se budou rozpočty sestavovat, řídit. Tyto postupy budou sloužit jako podklad pro návrhy pro tvorbu rozpočtů, které tvoří jednotlivé útvary a konzultují je s vedením podniku. Následně jsou vytvořeny základní rozpočty, které musí vedení podniku schválit, případně vrátit k přepracování. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 220-221)

Rozpočtový proces prochází čtyřmi základními fázemi:

1. **Příprava rozpočtů:** během této fáze se sbírají data a informace, které budou nezbytné pro tvorbu rozpočtu.
2. **Sestavení rozpočtu:** v této fázi dochází k samotnému vytvoření rozpočtů celého podniku.
3. **Kontrola plnění rozpočtu a identifikace odchylek:** je nutné rozpočtované hodnoty porovnávat se skutečnými hodnotami a nalézt tak odchylky v těchto rozpočtech.
4. **Odstranění odchylek:** vedení společnosti se musí zabývat odstraněním negativních vlivů těchto odchylek a vyvarovat se jejich budoucímu vzniku. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 220-221)

4.4 Principy rozpočtů

Rozpočty se stanovují v organizaci pro každou aktivitu, oddělení a funkci. Spojují všechny provozní činnosti organizace a její plánované cíle a jsou založeny na těchto principech:

Prvním principem je **provázanost** jednotlivých rozpočtů mezi jednotlivými funkcemi, aktivitami a odděleními. V případě, že by rozpočty nebyly provázané, mohlo by dojít k tomu, že by jednotliví manažeři prováděli jejich vlastní rozhodnutí, s tím že by pouze věřili v tom, že konají to nejlepší v zájmu organizace. Rozpočty se musí tvořit pro dobro celého podniku, ne pouze pro určité části. Rozpočty musí být také **slučitelné** s operativními, taktickými a strategickými cíly společnosti. Hlavní rozpočet je důležitým vnitropodnikovým dokumentem, slouží jako řídicí a kontrolní nástroj firmy a jsou v něm obsaženy všechny dílčí rozpočty, které má firma stanovené. (Drury, 2012, s. 261; Petřík, 2005, s. 35)

Dalším důležitým principem je dobře fungující **komunikace** mezi osobami, které figurují v procesu a účastní se návrhu a tvorby rozpočtu. Komunikace musí fungovat jak po horizontální linii, tak i po vertikální linii. Všichni, kteří jsou zapojeni do procesu tvorby roz-

počtů, musí mít jasno v té oblasti, ve které hrají roli, při dosahování stanovených plánů. (Petřík, 2005, s. 35)

Aby bylo dosaženo maximální efektivnosti, musí být stanovena konkrétní **zodpovědnost** jednotlivých pracovníků a také **pravomoci** manažerů za jednotlivé části nebo celé rozpočty. (Petřík, 2005, s. 35)

Důležitým předpokladem, aby byl rozpočet efektivní, je **slučitelnost cílů a motivace**. Při sestavování rozpočtů je nezbytné, aby účastníci tohoto procesu akceptovali a byli schopni se ztotožnit s daným rozpočtem. Rozpočet poskytuje určitý standard, který při určitých okolnostech může manažera motivovat k tomu, aby jej dosáhnul. V případě že je nařízen vedením a představuje pro zaměstnance spíše hrozbu než výzvu, může to přivést více škody než užitku. (Drury, 2012, s. 262; Petřík, 2005, s. 36)

Velmi důležitým přínosem pro firmu v rámci rozpočetnictví je **kontrolní funkce rozpočtu** a také **měření a zhodnocení výkonnosti** zúčastněných osob. Díky rozpočtům je možné provádět systematickou kontrolu veškerých procesů, které ve firmě vznikají. Kontrolu mohou provádět tak, že budou porovnávat skutečně dosažené výsledky s rozpočtovanými hodnotami pro jednotlivé kategorie nákladů. Díky tomu mohou manažeři zjistit, kde se skutečnost odchyluje od plánu a věnovat těmto odchylkám pozornost. (Drury, 2012, s. 262; Petřík, 2005, s. 36)

II. PRAKTICKÁ ČÁST

5 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

Vybraná společnost je dynamicky se rozvíjející česká strojírenská firma, která patří mezi nejvýznamnější výrobce čerpadel v České republice. Tato společnost má za sebou více než 145 let výroby a dodávky čerpadel a čerpacích zařízení pro použití v klasické i jaderné energetice, ropném průmyslu, petrochemickém průmyslu, hornictví, zemědělství a v dalších odvětvích. Společnost představuje skupinu dceřiných společností, tuzemských i zahraničních. Každá dceřiná společnost z této skupiny se zabývá jiným odvětvím. Jedná se například o poskytování elektřiny a zemního plynu, investiční výstavbu, výzkum a vývoj, správu, vývoj, implementaci a zabezpečení provozu podnikového informačního systému ERP, zajišťování závodního stravování. (XY, 2016)

Do jedné z divizí této společnosti patří také odbor výroby, pod který spadá středisko Příprava výroby, na které bude tato diplomová práce, po dohodě s vedením firmy, zaměřena. Společnost zde řeší slabý stupeň řízení nákladů. Středisko Příprava výroby je dále členěno na samostatné provozy, a to na Modelárnu, Stolárnu, Sklad modelů a Expedici.

Stolárna vyrábí obaly pro expedici čerpadel a jejich příslušenství, ale je zaměřena i na výrobu kancelářského nábytku, bytových doplňků a speciálních dřevěných výrobků. Základní činností modelárny je výroba slévárenských modelových zařízení pro vlastní firmu. Modelárna však zajišťuje v rámci volných kapacit také výrobu modelových zařízení pro externí zákazníky. V tomto případě je výroba zaměřena na produkci nových modelů a také na opravy již existujícího modelového zařízení. Zaměstnanci tohoto závodu jsou vysoce kvalifikovaní, což umožňuje přijetí i speciálních a specifických zakázek. V podstatě se jedná o kusovou výrobu, jelikož těchto modelových zařízení se vyrábí velmi malé množství. Často se vyrábí pouze jediný kus, v jiných případech se počet stejných výrobků pohybuje mezi 2 až 4. (Výroční zprávy vybrané společnosti)

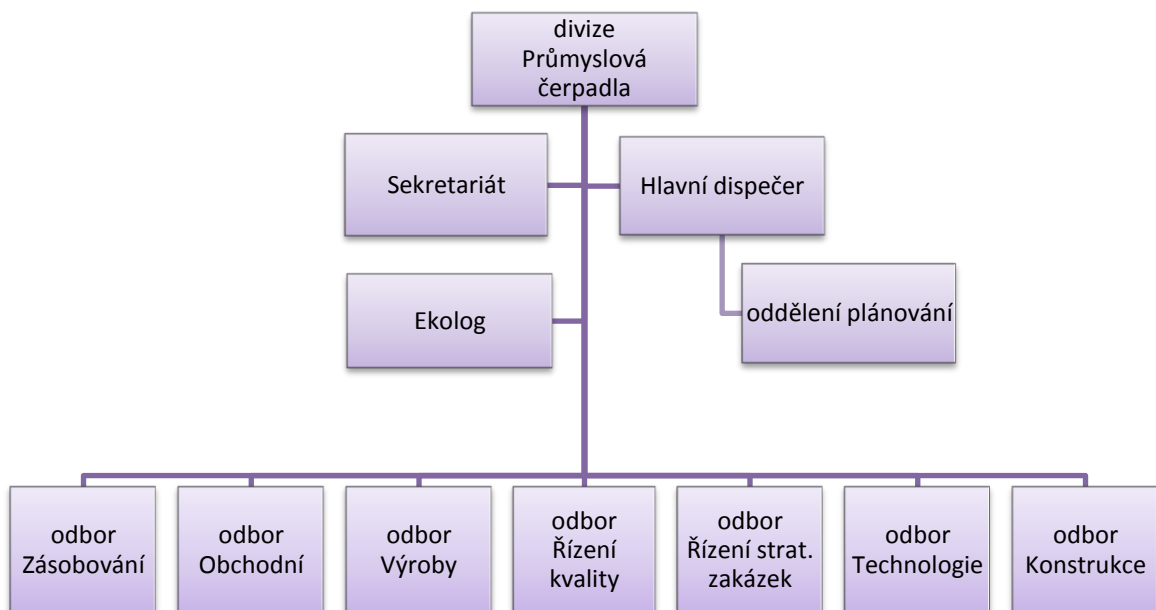
5.1 Historie společnosti

Společnost byla založena v roce 1868 a začínala s výrobou dřevěných stojanových pump a hloubením studní. V roce 1894 bylo zahájeno opracování kovů a výroba kovových částí pump. Od roku 1937 má společnost pobočky v Londýně a Newcastlu, které jsou orientované na výrobu motorových hasičských stříkaček a celé řady čerpadel. Po válce v roce 1948 ve firmě zahájili velkou poválečnou výstavbu závodu. Specializovali se na čerpadla průmyslového charakteru včetně převzetí cizích konstrukcí. V roce 1965 vznikl koncern,

který sdružuje všechny výrobce čerpadel a armatur v Československu. Ve společnosti se také začíná s vývojem nových typů čerpadel. Rok 1968 byl ve znamení rozvoje na zahraničních trzích ve státech střední a východní Evropy, severní Afriky, Blízkého východu, střední a jižní Ameriky a jihovýchodní Asie. Dceřiné firmy se specializací na výzkum, výrobu, obchod a inženýring jsou založeny v roce 1996. (XY, 2016)

5.2 Organizační struktura

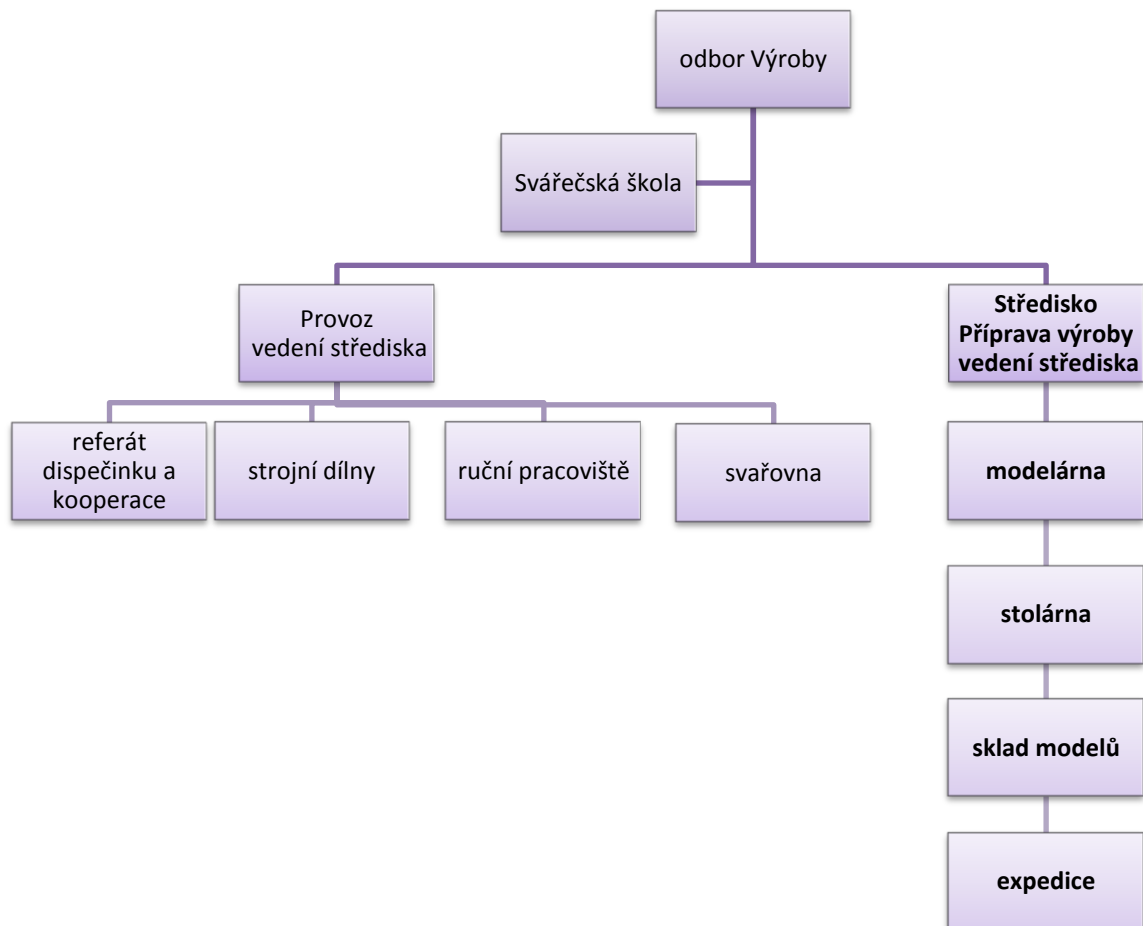
Organizační struktura vybrané společnosti je poměrně rozsáhlá a složitá. V této části tedy popíšeme především tu část společnosti, na kterou bude tato práce zaměřena. Jednou z divizí společnosti je divize Průmyslová čerpadla. Pod tu spadá, jak lze vidět na obrázku (Obr. 7) sekretariát, ekolog a hlavní dispečer s oddělením plánování. Pod tuto divizi patří také sedm odborů, které jsou nezbytné pro plynulé a efektivní fungování této divize. Do těchto odborů můžeme zařadit zásobování, obchod, výrobu, řízení kvality, technologie, řízení strategických zakázek a odbor konstrukce.



Obr. 7. Organizační struktura divize Průmyslová čerpadla (Vlastní zpracování)

Na následujícím schématu organizační struktury (Obr. 8) lze vidět, jak se dále člení odbor Výroby. Patří do něj kromě Provozu a střediska Přípravy výroby také svářečská škola. Ve středisku provoz je dále referát dispečinku a kooperace, strojní dílny, ruční pracoviště a

svařovna. Nejvíce nás, ale zajímá středisko Příprava výroby, pod které dále spadá, modelárna, stolárna, sklad modelů a expedice.



Obr. 8. Organizační struktura odboru Výroby (Vlastní zpracování)

5.3 Vývoj počtu zaměstnanců

V následující tabulce (Tab. 1) je zobrazen vývoj počtu zaměstnanců ve středisku Příprava výroby. Zaměstnanci jsou rozděleni na výrobní a nevýrobní pracovníky a na technickohospodářské pracovníky. Jelikož se jedná o výrobní středisko, převažuje počet výrobních pracovníků. Další skutečností je také to, že množství pracovníků se v letech výrazně neliší, jedná se o dlouhodobé a stále pracovníky a i při zvýšení počtu zakázek, jsou stále schopni veškerou práci zvládnout. Počty zaměstnanců v letech jsou stavy k 31. 12. daného roku, v roce 2016 se jedná o stav k 29. únoru.

Tab. 1. Vývoj počtu zaměstnanců ve středisku Příprava výroby v letech 2010 až do současnosti (Vlastní zpracování)

Rok	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Výrobní	21	22	21	17	17	19	18
Nevýrobní	3	3	3	1	2	2	3
THP	7	7	8	7	6	7	7
Celkem	31	32	32	25	25	28	28

Počet zaměstnanců v celé skupině firem se už několik let pohybuje kolem 750. K 31. 12. 2014 společnost spolu s dceřinými společnostmi evidovala celkem 739 zaměstnanců. Ve společnosti 56% představovalo technicko-hospodářské pracovníky a 44% zaměstnanců dělnických profesí. Průměrná mzda v roce 2014 byla 29 302 Kč. (Výroční zprávy vybrané společnosti)

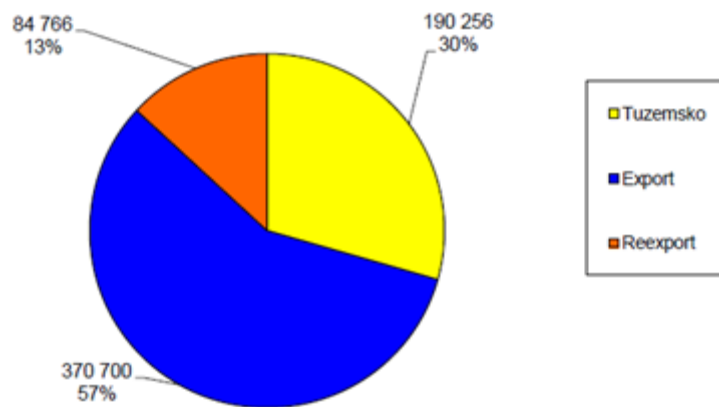
5.4 Zákazníci

Společnost dodává své výrobky mnoha odběratelům a figurují tak v několika odvětvích. Tato společnost také zaujímá významnou pozici, jak na tuzemském, tak na zahraničním trhu.

5.4.1 Tuzemský trh

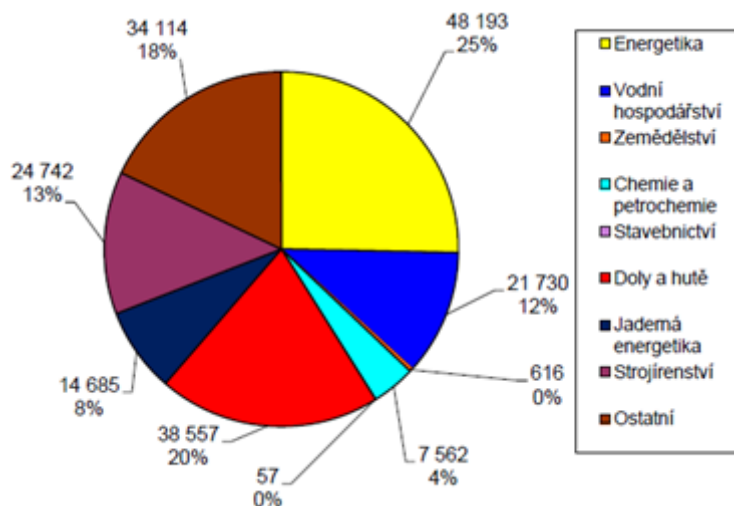
Hlavním odvětvím na tuzemském trhu, kam dodávají své výrobky, je dlouhodobě energetika klasická i jaderná. Společnost dodává čerpadla, náhradní díly a provádí generální opravy v jaderných elektrárnách JE Dukovany a JE Temelín. Totéž platí pro jaderné elektrárny na Slovensku. Společnost také dodává čerpadla do společnosti ČEZ, do dalších elektráren a tepláren. Dalším důležitým odvětvím je důlní průmysl. Společnost zde dodává čerpadla do hlubinných i povrchových dolů do OKD Ostrava. Významným odvětvím je také vodárenství a petrochemie. (Výroční zprávy vybrané společnosti)

Na obrázku (Obr. 9) můžeme vidět, jak se podílel na dodávkách export, reexport a tuzemské dodávky. Největším podílem, konkrétně 57% se na dodávkách podílí export. 30% náleží tuzemským dodávkám a 13% reexportu.



Obr. 9. Podíl dodávek export – reexport – tuzemsko v r. 2014 (v %, tis. Kč) (Výroční zprávy vybrané společnosti)

Na následujícím obrázku (Obr. 10) jsou zobrazeny jednotlivé segmenty tuzemského trhu a podíl společnosti na jednotlivých odvětvích. Nejvíce dodávají produkty do energetického průmyslu (25%) dále do dolů a hutí (20%) a 18% z tuzemských dodávek směřuje do ostatních odvětví.



Obr. 10. Podíl jednotlivých segmentů trhu na tuzemských dodávkách v roce 2014 (% , tis. Kč) (Výroční zprávy vybrané společnosti)

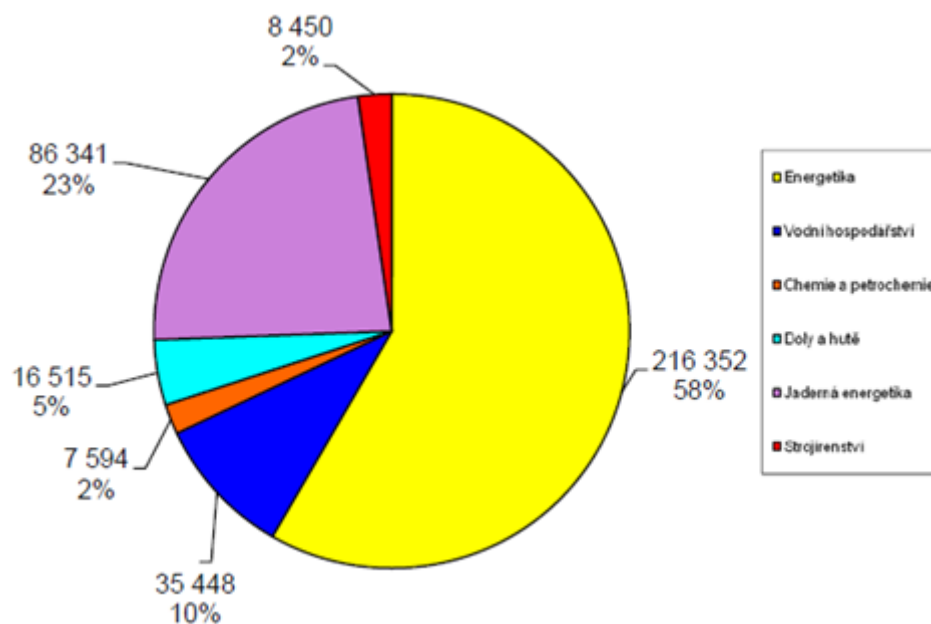
5.4.2 Zahraníční trh

Export je realizován buď formou dceřiné společnosti v dané zemi nebo za využití místních smluvně vázaných partnerů nebo přímo z České republiky. Dceřiné společnosti jsou na

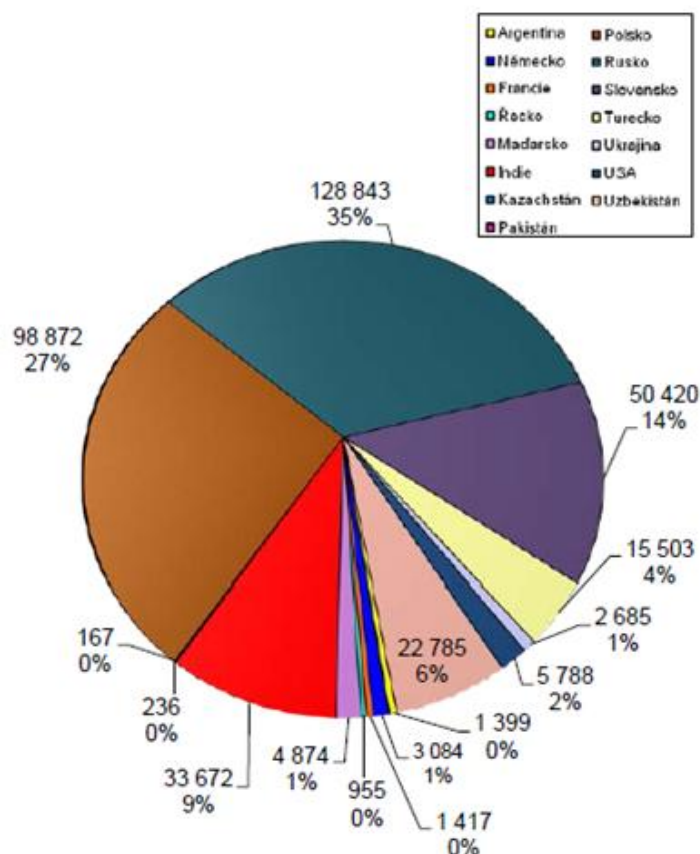
Slovensku, Polsku, Ukrajině a Rusku. Do zemí východní Evropy a zemí bývalého SSSR dodávají především pro energetiku, klasickou i jadernou a také pro petrochemický průmysl. Aby společnost podpořila exportní aktivity, provádí prezentace této společnosti a jejího výrobního portfolia přímo u jednotlivých zákazníků. (Výroční zprávy vybrané společnosti)

Na obrázku (Obr. 11) lze vidět podíl exportu na jednotlivých segmentech zahraničního trhu. Nejvíce firma exportuje výkony do energetického průmyslu (58%), na druhém místě je jaderná energetika (23%).

Pokud bychom se měli podívat na export z pohledu toho, do kterých destinací se produkty vyvážejí, na základě obrázku (Obr. 12) lze vidět, že nejvýznamnějšími destinacemi jsou Polsko, Rusko a USA. Dále společnost vyvážejí výkony také do Argentiny, Německa, Francie, Řecka, Maďarska, Indie, Kazachstánu, Pakistánu, Slovenska, Turecka, Ukrajiny a Uzbekistánu.



Obr. 11. Podíl exportu na jednotlivých segmentech trhu (% , tis. Kč (Výroční zprávy vybrané společnosti)



Obr. 12. Export podle destinací v roce 2014 (% , tis. Kč) (Výroční zprávy vybrané společnosti)

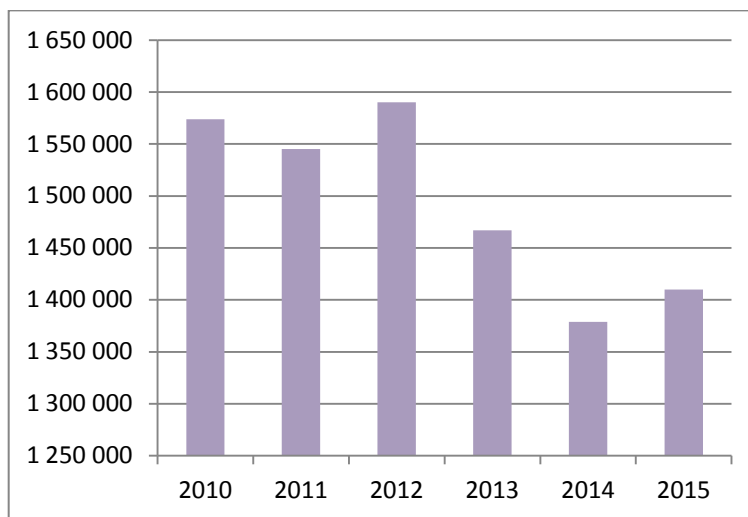
5.5 Vývoj tržeb

Firma má dlouhodobě silné postavení na trhu a vyznačuje se stabilitou, což je jedním z důvodů poměrně vysokých tržeb. Dalšími důvody jsou samozřejmě schopní a zkušení pracovníci, ale také správné řízení obchodních, technických, výrobních a logistických procesů. (Výroční zprávy vybrané společnosti)

Jako většina firem v České republice, i tato společnost byla ovlivněna hospodářskou krizí. Dle vykazovaných hodnot v následující tabulce (Tab. 2) a obrázku (Obr. 13) můžeme říci, že se firma z krize dostala velmi rychle, už v roce 2010 firma dosahovala velmi vysokých tržeb, oproti roku 2009 bylo zvýšení přibližně o 600 000 tis. Kč. Nejvyšších tržeb společnost dosáhla v roce 2012 a to konkrétně 1 590 089 tis. Kč. Od roku 2012 tržby mírně klesaly.

Tab. 2. Vývoj celkových tržeb společnosti v letech 2010 - 2015 v tis. Kč (XY, 2016)

Rok	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Tržby	1 009 373	1 573 857	1 544 993	1 590 089	1 466 881	1 378 968	1 410 000



Obr. 13. Vývoj tržeb v letech 2010 - 2015 v tis. Kč (Vlastní zpracování)

V další tabulce (Tab. 3) je znázorněn vývoj tržeb v letech 2009 – 2015. Tržby jsou dále rozděleny na tuzemsko a export. Jak můžeme vidět, v roce 2009 představovaly větší podíl na celkových tržbách, tržby vytvořené díky tuzemským dodávkám. Od roku 2010 se už situace změnila a tržby získané díky exportu, začaly převyšovat tržby tuzemské. V některých letech jsou tržby z exportu dvakrát tak velké, jako tuzemské tržby. Na tuzemských trzích se společnosti moc nedařilo, ale to bylo kompenzováno zvýšením zájmů o jejich produkty na zahraničních trzích, kde byla pro firmu situace příznivější než v tuzemsku.

Tab. 3. Vývoj tržeb společnosti v letech 2009 – 2015 v tis. Kč (Vlastní zpracování; XY, 2016)

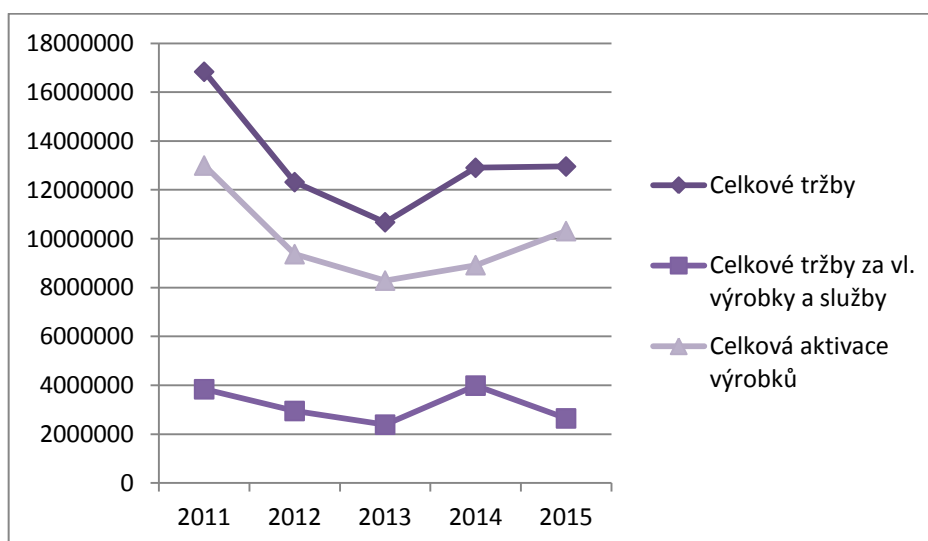
Rok	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Tuzemsko	566 058	770 710	428 322	573 019	693 806	482 461	500 000
Export	443 315	803 147	1 116 671	1 017 070	773 075	896 506	910 000

Jelikož je tato diplomová práce zaměřena především na středisko Příprava výroby, budu analyzovat v následující části tržby realizované v tomto provozu. Tržby jsou rozděleny na tržby za vlastní výrobky a na aktivaci výrobků modelárny. Tržby za vlastní výrobky jsou tržby realizované prostřednictvím prodeje výrobků externím odběratelům. Jedná se jak o zakázky tuzemské, tak také o export. Aktivace výrobků modelárny představuje tržby za výrobky, které byly prodány uvnitř podniku, některému dalšímu středisku nebo divizi.

Jak lze z tabulky (Tab. 4) i obrázku (Obr. 14) vyčíst, větší podíl představují zakázky interního charakteru, než zakázky pro externí odběratele, a to ve všech sledovaných letech. V grafu lze vidět, že tržby z interních zakázek v roce 2012 a 2013 měly klesající charakter. V roce 2014 a 2015 zase začaly růst. Nejvyšší tržby realizovali v roce 2011 a od té doby takové částky nedosáhli. Oproti tomu tržby za vlastní výrobky od externích odběratelů, měly spíše klesající charakter, jen v roce 2014 vzrostly, ale v roce 2015 opět klesly.

Tab. 4. Vývoj tržeb střediska Příprava výroby v letech 2011 – 2015 (Vlastní zpracování)

Rok	2011	2012	2013	2014	2015
Tržby celkem	16 835 404	12 317 400	10 675 006	12 905 838	12 956 641
Tržby za vlastní výrobky a služby	3 838 110	2 948 453	2 388 299	3 986 692	2 644 328
Aktivace výrobků	12 997 294	9 368 947	8 286 707	8 919 146	10 312 314



Obr. 14. Vývoj tržeb střediska Příprava výroby v letech 2011 – 2015 (Vlastní zpracování)

6 ANALÝZA SOUČASNÉHO SYSTÉMU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

Tato kapitola bude zaměřena na systém řízení nákladů, který je v současnosti ve firmě uplatňován. Budou zde uvedeny jednotlivé způsoby členění nákladů, které jsou ve středisku využívány. Bude se jednat o druhové členění nákladů a členění podle středisek.

6.1 Druhové členění nákladů

Prvním členěním nákladů, které společnost využívá je druhové členění. Toto členění můžeme vyčíst z výkazu zisků a ztrát za každý rok a říká nám, jaké druhy nákladů byly ve společnosti vynaloženy. V tabulce (Tab. 5) lze vidět jednotlivé druhy nákladů a jejich vývoj v letech 2011-2015. V tabulce jsou uvedeny pouze základní druhy nákladů, které jsou ve výkazu dále podrobněji rozděleny, díky čemu jsme schopni zjistit detailnější strukturu nákladů. Tím, že společnost položky dále dělí, je evidence nákladů přesnější a přehlednější.

6.1.1 Položky nákladových druhů

V této kapitole bude detailněji popsáno, co všechno ve společnosti zahrnují do jednotlivých položek nákladových druhů.

Spotřeba materiálu - tato položka nákladového druhu je rozdělena do několika dalších detailnějších druhů nákladů. Největšími položkami je základní materiál a ostatní spotřeba materiálu. Dalšími náklady, které do této kategorie spadají, jsou ochranné pomůcky a předměty, doklady a kancelářské potřeby, spotřeba hutního materiálu, spotřeba drobného dlouhodobého majetku do 40.000,- Kč, spotřeba nástrojů a náradí, materiál na opravy hmotného majetku, opravy dopravních prostředků, dlouhodobý hmotný investiční majetek od 3.001,- do 10.000,- Kč, spotřeba barev a ostatních chemikálií, spotřeba pohonných hmot (CCS a ostatní).

Spotřeba energie – zde jsou zahrnuty náklady na spotřebu elektrické energie včetně rozvodu, spotřebu plynu včetně rozvodu a odběr vody z vodních toků a podzemních vod.

Opravy a udržování - zde patří, jak běžné opravy a udržování hmotného majetku, tak i opravy dopravních prostředků.

Ostatní služby – tato položka nákladů je nejobsáhlejší, co se týká podrobnějšího členění. Jedná se o veškeré služby, kterou jsou poskytovány externími stranami. Patří sem přepravné, výkony spojů, externí kooperace, náklady na reklamu podniku, programové vybavení

nehmotného majetku do 60.000,- Kč, vodné a stočné, ostatní služby, provize, praní prádla pracovníků, poštovné, náklady na veletrhy a výstavy, nájemné (leasing aut a strojů), ubytování, překlady, školení a kurzy, ostraha objektů v areálu, náklady na kalibraci.

Cestovné – v této položce jsou zahrnuty náklady na cestovné v tuzemsku i do zahraničí a také kapesné na zahraničních služebních cestách.

Osobní náklady – tato položka je z hlediska výše nákladů největší. Jsou do ní zahrnuty jednicové mzdy, mzdové náklady, ostatní osobní náklady, dočasná pracovní neschopnost.

Zákonné sociální a zdravotní pojištění – tato položka je rozdělena na dva samostatné náklady, které představují také poměrně významnou položku, vzhledem k vysokým osobním nákladům. Jedná se tedy o Zákonné sociální pojištění a zákonné zdravotní pojištění.

Zákonné sociální náklady – do tohoto druhu nákladů patří zákonné sociální náklady, což jsou stravenky a ostatní náklady, dále odměny k životním výročím dle kolektivní smlouvy, odměny dárcům krve a DPH u aut v osobním užívání.

Ostatní daně a poplatky - v tomto nákladu jsou zahrnuty soudní a správní poplatky, jejich výše se v jednotlivých letech nijak výrazně nemění a je také poměrně zanedbatelná.

Technické zhodnocení – tato položka se ve společnosti objevila pouze ve dvou letech a jedná se o technické zhodnocení do 40.000,- Kč.

Náklady na prodej nedokončených investic – tato nákladová položka se ve výkazech objevila pouze jednou a dále se nijak nečlení.

Náklady na prodaný materiál – jedná se o náklady vzniklé na základě prodeje materiálu, tento náklad byl vykazován pouze dvakrát během sledovaných let.

Odpisy DHM - zde jsou zahrnuty odpisy dlouhodobého hmotného majetku, odpisy dlouhodobého nehmotného majetku a odpisy drobného dlouhodobého majetku od 10.000,- do 40.000,- Kč.

Tab. 5. Druhové členění nákladů a jejich vývoj v letech 2011 – 2015 (Vlastní zpracování)

Položka (v Kč)	2011	2012	2013	2014	2015
Spotřeba materiálu	5 745 880	4 627 820	4 683 547	5 686 628	4 803 767
Spotřeba energie	1 042 348	1 087 594	1 003 117	871 150	985 208
Opravy a udržování	578 039	420 263	208 219	311 763	149 150
Ostatní služby	1 682 275	1 807 616	1 455 367	651 346	657 674
Cestovné	8 895	3 540	410	6 728	854
Osobní náklady	8 919 443	9 161 387	8 669 921	6 887 931	8 322 972
Zákonné sociální a zdravotní pojištění	2 999 242	3 105 025	2 821 647	3 203 679	2 791 820
Zákonné sociální náklady	156 830	219 645	155 679	421 913	152 120
Ostatní daně a poplatky	1 200	1 500	1 500	1 500	3 000
Technické zhodnocení	8 999	29 390	0	0	0
Náklady na prodej nedokončených investic	0	0	599 900	0	0
Náklady na prodaný materiál	0	0	17 294	0	462 512
Odpisy DHM	805 194	619 135	461 314	490 927	487 332

6.1.2 Vertikální analýza nákladů

Tato kapitola je zaměřena na vertikální analýzu nákladů. Jedná se o procentuální vyjádření jednotlivých nákladových položek, na celkovém objemu nákladů.

Největší objem nákladů byl evidován dle přílohy (P I) v roce 2012 ze všech čtyřech sledovaných let. Největší podíl v celém provozu Příprava výroby představují osobní náklady, tedy jednicové mzdy, mzdové náklady, ostatní osobní náklady a dočasná pracovní neschopnost. Ve všech letech tato položka představuje podíl na celkových nákladech kolem 40%. Tato skutečnost je dána především tím, že se jedná o výrobní středisko, kde je pro většinu strojů a zařízení potřebná obsluha pracovníkem. Nejedná se o pásovou výrobu, ale o výrobu kusovou, kde často každý zaměstnanec pracuje sám na jediné zakázce. A ve většině případů se jedná o manuální práci, kde vše závisí na rychlosti práce pracovníka, než na rychlosti fungování stroje. Významnou roli tedy hraje i položka zákonné sociální a zdravotní pojištění, které s osobními náklady přímo souvisí. Tento náklad představuje přibližně 15% z celkového objemu nákladů.

Jak už bylo několikrát zmíněno, jedná se o výrobní středisko, významný podíl představuje také položka spotřeba materiálu. Procentuální podíl na celkových nákladech představuje 20-30%. Náklady nejsou příliš vysoké z toho důvodu, že modelová zařízení, která jsou výstupním produktem, jsou vyráběny ze dřeva, které se zpracovává také v tomto středisku. Další materiál představují barvy a jiné chemikálie využívané při výrobě.

Významnější položkou v prvních dvou sledovaných letech jsou také ostatní služby. V těchto letech se pohybovaly kolem 8%. V letech 2014 a 2015 už představují přibližně 4%. Další, ale už méně významnou položkou je spotřeba energie. Jedná se o elektrickou energii, plyn a také odběr vody, z čehož největší spotřeba je právě elektřiny a plynu. Spotřeba energie představuje přibližně 5% z celkových nákladů. Dále už jsou zde položky, které nehrají velmi významnou roli v nákladech, což neznamená, že je není potřeba sledovat a řídit. Jedná se například o odpisy dlouhodobého hmotného majetku, opravy a udržování nebo zákonné sociální náklady.

6.1.3 Horizontální analýza nákladů

V horizontální analýze je vyjádřena změna, která proběhla u jednotlivých nákladů mezi dvěma roky. Změna je vyjádřena jak v peněžní částce, tak také v procentech.

Jak je vidět v příloze (P II) výrazné změny probíhaly především ve dvou položkách, kterými je spotřeba materiálu a osobní náklady. V letech 2011/2012 klesly náklady na spotřebu materiálu skoro o 20%, o 15% klesly také v letech 2014/2015. Tato skutečnost byla pravděpodobně způsobena snížením počtu zakázek, nebo pouze mohly být zakázky méně náročné, jak z pohledu množství odvedené práce, tak i z pohledu množství použití materiálu. V letech 2011/2012 mohlo snížení zakázek, být způsobené stále ještě dopadem finanční krize, která firmu také mírně zasáhla. Oproti tomu v letech 2013/2014 byla změna opačná a náklady o 21% vzrostly.

Výrazné změny probíhaly v položce ostatní služby. Především mezi lety 2013/2014 byl pokles nákladů největší. Tento pokles byl způsoben především kvůli snížení nákladů vynaložených na nájemné – leasing strojů. V prvních letech se tato částka pohybovala kolem 1 miliónu, v posledních dvou letech nájemné činilo pouze 150 tisíc.

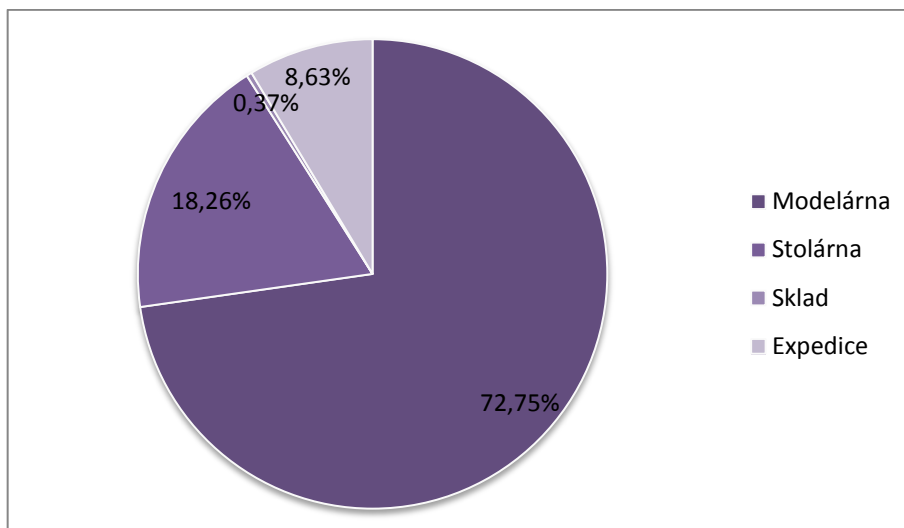
Poměrně větší výkyvy jsou vidět také v osobních nákladech. Od roku 2012 byl meziroční trend klesající. Až v roce 2015 osobní náklady vzrostly. Tato skutečnost byla dána především zvýšením počtu zakázek pro Německo.

U dalších položek nebyly změny až tak výrazné, i když se to tak procentuálně může zdát, peněžní částky nejsou nijak převratné. Pouze si můžeme všimnout, že se objevily vyšší částky u nákladů na prodej nedokončených investic a nákladů na prodaný materiál. Tyto náklady však vznikly pouze jednorázově.

6.2 Střediskové členění nákladů

Jelikož je středisko Příprava výroby dále rozděleno na několik provozů, společnost řídí náklady nejen podle druhového členění, ale také podle jednotlivých provozů. Výkazy zisků a ztrát vytváří pro každý tento provoz, aby měli přehled, jak se náklady a výnosy vyvíjí v každém zvlášť. Pokud by nesledovali provozy samostatně, mohlo by dojít ke zkresleným výsledkům hospodaření. Mohla by nastat taková situace, kdy bude společnost vykazovat kladný hospodářský výsledek, ale po detailnějším náhledu do výsledků hospodaření jednotlivých provozů, by mohli dojít ke zjištění, že například tři provozy jsou ztrátové a tyto ztráty kryje zisk čtvrtého provozu.

Jak je z obrázku (Obr. 15) evidentní, nejvíce se na celkových nákladech podílí provoz modelárna a to 72,75%. Tento provoz je ze všech čtyř největší, jak do produkce, tak do počtu zaměstnanců i spotřeby materiálu. Jelikož se všechny provozy nachází v jedné budově, dochází zde také k tomu, že některé náklady, jako například spotřeba energie, jsou zahrnuty do nákladů provozu Modelárna, za všechny čtyři provozy. Druhý největší objem nákladů vzniká v provozu Stolárna. Zde je podíl nákladů na celkových nákladech 18,26%. Přibližně poloviční náklady, oproti Stolárně, vznikají v Expedici. Tento podíl je konkrétně 8,63%. Opravdu malým podílem, necelým jedním procentem, se podílí provoz sklad modelů. Sklad má na starosti pracovník Modelárny, tudíž jsou mzdové náklady opět zahrnuty v tomto provozu. Celkově jsou na provoz skladů vynaloženy nízké náklady, jelikož sklad slouží v podstatě pro dlouhodobé uložení jednotlivých modelů.



Obr. 15. Podíl nákladů jednotlivých středisek na celkových nákladech v roce 2015 (Vlastní zpracování)

Jak je vidět v příloze (P III) na spotřebě materiálu se podílí nejvíce Modelárna a Stolárna, což je dáno tím, že jsou to jediné dva výrobní provozy. Spotřeba energie připadá celá na provoz Modelárna, z toho důvodu, že provozy jsou všechny v jedné budově a také proto, že i největší podíl spotřeby připadá právě na Modelárnu. Vzhledem k tomu, že na provozu Modelárna, pracuje nejvíce zaměstnanců i množství strojů a zařízení je největší, jsou tedy i náklady na opravy a udržování, osobní náklady nebo odpisy DHM největší.

6.3 Analýza kalkulačního systému

Kalkulace nákladů provádí zaměstnanci střediska Příprava výroby, nikoliv hlavní vedení společnosti. K jejich sestavování využívají podnikový informační systém, který byl vytvořený jednou z divizí této společnosti, která je zaměřená na IT služby. Společnost využívá ke kalkulaci nákladů přírážkový systém kalkulací. Kalkulaci vytváří zvlášť pro každou zakázku, jelikož se každá zakázka liší množstvím odvedené práce na výrobku, množstvím spotřebovaného materiálu i veškerými režijními náklady.

Společnost využívá ke kalkulaci typový kalkulační vzorec, který je běžně využíván ve velké většině firem. Konkrétní vzorec ve společnosti vypadá následovně.

Tab. 6. Kalkulační vzorec ve společnosti (Vlastní zpracování)

Přímé náklady
+ přímý materiál
+ jednicové mzdy
+ externí kooperace
+ Ostatní přímé náklady (obaly, zkoušení, expedice)
+Režijní náklady
Úplné vlastní náklady
+Zisk
Cena

Prvním impulzem pro sestavení kalkulace je přijetí objednávky od odběratele na výrobu určitého typu výrobku. V této chvíli společnost sestavuje tzv. kalkulaci nabídek pro odběratele, jedná se v podstatě o předběžnou kalkulaci. Do obou typů kalkulací jsou zahrnuty přímé náklady, kam patří přímý materiál, jednicové mzdy, které představují tarif výrobních dělníků, externí kooperace, kam jsou zahrnuty náklady, které vznikají ostatním subjektům, při práci na dané zakázce. Může se jednat, jak o externí společnosti, tak i o jiné střediska ve společnosti. Dále je zde položka ostatních přímých nákladů. Tuto položku uvádí do kalkulačního vzorce společnost pouze při tvorbě právě nabídkových kalkulací pro odběratele. Jsou zde zahrnuty náklady na použité obaly, náklady na zkoušení a náklady na expedici. Tyto položky jsou zde uvedeny z toho důvodu, aby odběratel viděl, jaké konkrétní úkony byly nezbytné pro dodání jejich zakázky a jaké náklady byly na tyto úkony vynaloženy. Při tvorbě výsledné kalkulace jsou tyto položky nákladů skryty v režijní příirážce a nejsou rozepsány jednotlivě v ostatních přímých nákladech.

Dále se do kalkulace zahrnují režijní náklady, které představují výrobní režii. Jelikož největší podíl nákladů na výrobě produktů představují osobní náklady, rozvrhovou základnou je tedy jednicová mzda, která se násobí koeficientem režijní příirážky. Vzhledem k tomu, že je u některých typů produktů, nezbytná práce na CNC stroji, je potřebné zahrnout do kalkulace i režijní náklady, které vznikají právě při práci na CNC stroji. Společnost má tedy stanovené koeficienty režijní příirážky podle podílu práce CNC stroje na celkové výrobě.

V následující tabulce (Tab. 7) je uveden procentuální podíl CNC stroje na výrobě a k tomuto podílu zvolený koeficient režijní přírážky.

Tab. 7. Koeficienty režijní přírážky podle podílu CNC stroje (Vlastní zpracování)

Podíl práce CNC stroje	Koeficient režijní přírážky
Výroba modelů – podíl CNC 0%	5,50
Výroba modelů – podíl CNC 25%	8,40
Výroba modelů – podíl CNC 50%	11,20
Výroba modelů – podíl CNC 75%	14,00
Výroba modelů – podíl CNC 100%	16,90
Oprava modelů – podíl CNC 0%	5,50
Oprava modelů – podíl CNC 25%	8,40
Oprava modelů – podíl CNC 50%	11,20
Oprava modelů – podíl CNC 75%	14,00
Oprava modelů – podíl CNC 100%	16,90
Ostatní práce Modelárna	5,50
Výrobky stolárna	4,00

Problém zde nastává z toho důvodu, že pracovníci pro zjednodušení práce využívají stále stejný koeficient režijní přírážky a to konkrétně 5,50. Jedná se tedy o koeficient nulového podílu práce na CNC stroji. Což znamená, že kalkulace a cena výkonu je stanovena nesprávně s nižšími náklady, než jsou skutečně vynaložené náklady.

Součet přímých nákladů a režie představuje úplné vlastní náklady výkonu. Tato položka je pro společnost velmi důležitá vzhledem k tomu, že při výrobě interních zakázek společnost vychází právě z úplných vlastních nákladů a stanovuje cenu na jejich úrovni. Pokud je vyráběná zakázka, pro kterou se kalkulace stanovuje, pro externího odběratele dále se k úplným vlastním nákladům připočítá zisk a následně se stanoví cena.

V příloze (P IV) jsou uvedeny konkrétní příklady výsledné kalkulace, jedna kalkulace je pro externí zakázku a druhá pro interní zakázku a v obou případech se jedná o zhotovení nového čerpadla. Je evidentní, že při externí zakázce se k úplným vlastním nákladům vý-

konu připočítává určité procento zisku, na rozdíl od interní zakázky, kdy úplné vlastní náklady představují kalkulovanou cenu.

6.4 Analýza rozpočtnictví

Vedení společnosti stanovuje vždy na konci roku hrubé rozpočty nákladů na rok následující. Rozpočty provádí pro celou společnost dohromady. Tyto rozpočty představují hlavní rozpočty a jsou součástí finančního plánu společnosti. Dále společnost vytváří rozpočty pro jednotlivé divize, ale pro jednotlivá střediska a konkrétně pro středisko Příprava výroby rozpočty nestanovuje vůbec.

Pro celou společnost sestavují rozpočty na základě informací o nákladech z předešlého roku. Stanovují také plánovanou produkci a na základě toho, zda bude trend rostoucí nebo klesající snižují či zvyšují plánované náklady.

6.5 Nedostatky v řízení nákladů společnosti

Na základě analýzy řízení nákladů lze nyní určit nedostatky, které se vyskytují u řízení nákladů ve vybrané společnosti.

Můžeme říci, že největším problémem je ta skutečnost, že v současnosti je středisko Příprava výroby příliš samostatné a vedení společnosti, se ve velké míře nezajímá o to, jaké náklady zde vznikají a celkově se zde řízení nákladů příliš neřeší. Členění nákladů je zde v podstatě pouze druhové, což odpovídá členění nákladů ve výkazu zisku a ztráty. Dále se náklady člení podle odpovědnosti, pod čím si můžeme představit pouhé rozdělení nákladů podle jednotlivých provozů (modelárna, stolárna, expedice, sklady), následně jsou náklady opět členěny podle výkazu zisku a ztráty.

Tím, že vedení společnosti příliš nedohlíží na řízení nákladů a nechává středisku volnou ruku, dochází zde z hlediska kalkulací k problému nepřesného stanovování kalkulované ceny. Tento problém nastává při nedodržování koeficientu režijní přírážky, podle podílu využití CNC stroje při výrobě výkonu. Pracovníci, kteří kalkulace sestavují, používají stále stejný koeficient režijní přírážky, bez ohledu na to, zda při výrobě byl použit CNC stroj nebo ne. Pokud jsou režijní náklady vypočítány tímto zjednodušeným způsobem, externí zakázky jsou potom prodávány pod cenou a středisko je i kvůli tomu ztrátové.

Další menší problém vidím v tom, že společnost neporovnává ceny s konkurencí. Tím dochází k tomu, že stanovený zisk, který se připočítává u externích zakázek k úplným vlast-

ním nákladům, může být zbytečně nízký a oproti konkurenci mohou být až výrazně levnější. Takovým chováním si zbytečně škodí a v případě, že by firma provedla srovnání s konkurencí, je možné, že by zjistila, že si zisk může stanovit na mnohem vyšší úrovni a opět by to dopomohlo ke snížení ztrátovosti střediska.

Dalším nedostatkem je také absence tvorby rozpočtů pro středisko Příprava výroby, společnost vytváří rozpočty pouze pro celou společnost v rámci plánování, nikoliv zvláště pro každé středisko. Kvůli tomu, že rozpočty nejsou tvořeny, chybí motivace zaměstnanců, snižovat náklady na co nejnižší možnou úroveň. Dalším důsledkem tohoto nedostatku je neschopnost firmy zhodnotit, zda plán odpovídá skutečnosti a tím i zjištění odchylek od plánu, kterým by se v budoucnu mohli vyhnout.

7 PROJEKT SYSTÉMU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

Na základě nedostatků ve vybrané společnosti, zjištěných analýzou systému řízení nákladů, bude v této části diplomové práce navržen projekt pro jejich odstranění a zlepšení řízení nákladů.

7.1 Cíl projektu

Cílem a podstatou projektu je navrhnout taková opatření, která povedou ke zlepšení systému řízení nákladů ve vybrané společnosti. V rámci analýzy systému řízení nákladů bylo nalezeno několik nedostatků, ale projekt bude zaměřen pouze na jeden z těchto nedostatků a tím je absence rozpočetnictví.

Vzhledem k tomu, že rozpočty se sestavují pro celou firmu, nikoliv pro jednotlivá střediska, cílem tohoto projektu bude zavedení systému rozpočetnictví ve středisku Příprava výroby. V rámci projektu bude nezbytné určit jednotlivé kroky, které povedou k zavedení rozpočetnictví.

Součástí projektu bude také sestavení rozpočtu pro středisko Příprava výroby pro následující období.

7.2 Postup projektu

Jelikož pro středisko nejsou sestavovány rozpočty vůbec, nebude se projekt týkat zlepšení stávajícího systému, ale zavedením rozpočetnictví od úplného začátku. První fází projektu bude tedy stanovení procesu zavedení rozpočetnictví. Bude se jednat o jednotlivé činnosti, které budou nezbytné k implementaci systému rozpočetnictví. Dále bude nezbytné stanovení odpovědnosti za sestavení a za splnění rozpočtu. Jedním z kroků bude také navrhnutí takových hodnotících kritérií, které budou motivovat zaměstnance stanovený rozpočet dodržet.

Součástí projektu bude také sestavení konkrétního rozpočtu pro středisko Příprava výroby pro následující období. V rámci sestavení rozpočtu bude potřebné stanovit, na základě čeho budou jednotlivé částky predikovány.

Poslední částí projektu bude nákladová, riziková a časová analýza zavedení projektu ve vybrané společnosti.

7.3 Proces zavedení systému rozpočetnictví

V této kapitole budou popsány jednotlivé kroky, které je nezbytné vykonat pro zavedení systému rozpočetnictví ve společnosti. Jelikož se pro středisko v současnosti rozpočet vůbec nesesťavuje, bude nezbytné seznámit pracovníky s touto skutečností a informovat je o veškerých činnostech, které bude potřeba vykonat. Bude nutné stanovit odpovědnost za sestavení rozpočtu, následnou kontrolu plnění rozpočtu a také za všechny úkony, které bude potřeba vykonat po kontrole plnění. Těmito činnostmi je odstranění případných odchylek, hodnocení pracovníků za dodržení rozpočtu nebo naopak udělování sankcí za nedodržení atd.

1. Schůze vedení společnosti a stanovení cílů

Prvním krokem při zavedení systému rozpočetnictví bude schůze vedení společnosti. Schůze, která se bude konat 1. října, bude svolána ekonomickým ředitelem a dále se jí zúčastní pracovníci controllingového oddělení, kteří se podílí také na sestavování rozpočtu pro celou společnost, a nezbytná bude také účast vedoucích pracovníků střediska Příprava výroby.

Jedním z témat schůze bude stanovení cílů, kterých chce v budoucnu společnost i středisko dosáhnout. Je také nutné stanovit si cíle, kterých chtějí dosáhnout zavedením systému rozpočetnictví. Od těchto cílů by se měl odvíjet celý proces a všichni pracovníci by měli dělat vše pro to, aby tohoto cíle dosáhli.

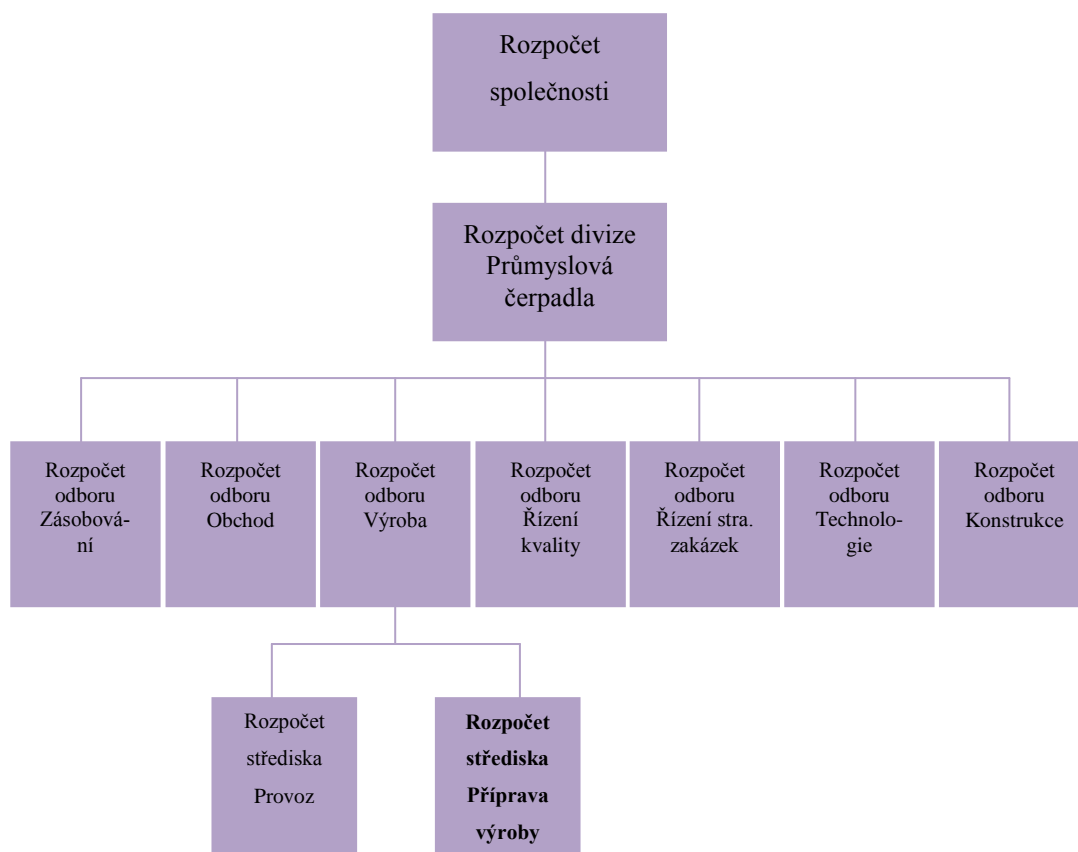
Ředitel společnosti zbylým zúčastněným oznámí rozhodnutí o zavedení systému rozpočetnictví pro toto středisko. Nemělo by také chybět zdůvodnění tohoto rozhodnutí, čímž je současná nedostatečná kontrola řízení nákladů prostřednictvím srovnání rozpočtu se skutečností a také nízká motivace zaměstnanců, snižovat náklady na co nejnižší možnou úroveň.

Důležité je, aby ekonomický ředitel určil povinnosti a odpovědnost jednotlivých zaměstnanců. Za sestavení rozpočtu by měli být odpovědní vedoucí pracovníci daného střediska. Pracovníci controllingu budou pověřeni poskytnutím informací a materiálů, které budou nezbytné pro sestavení reálného rozpočtu, podloženého daty z minulých let a také predikcí určitých ukazatelů. Controllingové oddělení bude mít také za úkol zpracovat metodické postupy, které budou tvořit rámec pro sestavení rozpočtu. V případě, že vedoucí střediska budou mít nejasnosti ohledně materiálů nebo nastanou určité komplikace, během sestavo-

vání návrhů rozpočtu a rozpočtu samotného, controllingové oddělení, by jim mělo sloužit jako poradní orgán v této věci.

Dalším krokem je stanovení termínů, ke kterým budou pracovníci povinni splnit zadané úkoly. Controllingové oddělení bude mít týden na přípravu potřebných materiálů a také k vyhotovení metodických postupů. Vedení střediska bude muset sestavit návrh rozpočtu k 31. říjnu. Ve stejném termínu bude nutná další schůze, kde se projedná návrh tohoto rozpočtu, který bude následně schválen nebo bude navrženo jeho přepracování. Tyto termíny budou zahrnuty i v metodickém postupu.

Je nezbytné si uvědomovat, že při sestavování rozpočtů je potřebné brát ohled na celopodnikové cíle a rozpočty. Společnost by měla uvažovat o zavedení systému rozpočetnictví v každém středisku. Rozpočty středisek by následně na sebe měly navazovat a také by měly být provázány s rozpočtem celého podniku a jednotlivých divizí. Na následujícím obrázku (Obr. 16) je navrženo schéma rozpočtů v divizi Průmyslová čerpadla.



Obr. 16. Schéma rozpočtů ve společnosti a vazby mezi nimi (Vlastní zpracování)

2. Příprava rozpočtů

Jak bylo zmíněno v prvním kroku, rozpočty jsou sestavovány na základě metodického postupu a informací poskytnutých od controllingového oddělení. Jedná se především o očekávanou poptávku a objem prodejů, očekávaný vývoj cen materiálu a energie, plánované tržby celé společnosti i samotného střediska. Je také nutné sledovat vývoj externího prostředí firmy. Jedná se především o konkurenci, dodavatele, odběratele, místo ve kterém společnost působí, ekonomická situace v zemi a ve světě, vzhledem k tomu, že společnost působí i na zahraničním trhu.

Vedení společnosti by mělo zvážit, na základě čeho bude rozpočty sestavovat. Zda bude brát ohled na očekávanou poptávku a tím na objem produkce, nebo se bude snažit o minimalizaci nákladů při stejném objemu produkce, jaký byl v minulých letech nebo bude výchozím ukazatelem plán tržeb.

V této fázi je taky nutné zvážit, na jaké období se budou rozpočty sestavovat. Jelikož se systém rozpočtování pro toto středisko teprve zavádí, bylo by eventuálně vhodné sestavovat nejdříve rozpočty pro každý měsíc případně pro každé čtvrtletí. Po čase by společnost zjistila, zda je tato frekvence vhodná či nadbytečná a mohla by ji případně upravit. Vzhledem k tomu, že toto středisko není příliš velké a ani náklady nedosahují příliš vysokých sum, vhodné by bylo sestavovat rozpočty výhledově na jeden rok.

Během přípravy rozpočtů je důležité se rozhodnout, jaký software bude ideální pro sestavování rozpočtu. Společnost v současnosti využívá vnitropodnikový systém, vytvořený jednou z jejích divizí. Tento informační software je využíváný celou společností a řeší oblasti jako je finanční i vnitropodnikové účetnictví, mzdy a personalistika, controlling, řízení vztahů se zákazníky, plánování a řízení výroby atd. V rámci tohoto softwaru jsou tvořeny také rozpočty pro celou společnost, z tohoto důvodu by bylo vhodné, aby pracovníci využívali i tento informační systém pro sestavování rozpočtu. V případě že pracovníci, kteří rozpočty budou sestavovat a systém tvorby rozpočtů v tomto softwaru neznají, bude na místě, poskytnout pracovníkům školení, aby později nedošlo k nedorozumění či různým početním nebo systémovým chybám.

Jelikož se jedná o fázi příprava rozpočtů, musí zde proběhnout tvorba prvních návrhů rozpočtu. Tyto návrhy budou dále projednány na schůzi, která se bude konat na konci října. Vedení společnosti zhodnotí, zda tyto návrhy jsou reálné a bude jich možné dosáhnout. Musí také projednat, zda tyto návrhy odpovídají plánům a rozpočtům sestaveným pro ce-

lou společnost. Rozpočty všech středisek musí mít vzájemné vazby k jednotlivým rozpočtům, které jsou v podniku na vyšší úrovni. Zda jsou tyto vazby dodrženy, musí stanovit controllingové oddělení spolu s ekonomickým ředitelem. V případě, že s těmito návrhy souhlasit nebude, oznámí připomínky k jednotlivým návrhům pracovníkům, kteří na nich pracovali a společně projednají, co a jak by se mělo upravit. Pracovníci budou mít dva týdny na úpravu návrhů a do konce listopadu by měly být návrhy odsouhlaseny ze strany vedení společnosti. V momentě kdy budou návrhy schváleny, přejde se do fáze tvorby a finálního schválení rozpočtů.

3. Tvorba a finální schválení rozpočtu

Ve chvíli, kdy jsou odstraněny veškeré nedostatky v návrzích, a následně jsou vedením schváleny, může se přejít do fáze tvorby rozpočtu. Rozpočet se tvoří na základě schváleného návrhu a také z veškerých informací a plánů, které byly získány či vytvořeny ve fázi příprava rozpočtu. Vytvořený rozpočet je následně nutné schválit vedením společnosti na schůzi, které se zúčastní stejné osoby, jako schůze první. Na této schůzi se bude projednávat, zda sestavený rozpočet odpovídá plánům a jestli jsou dodrženy vazby mezi ostatními rozpočty. V případě nalezení nedostatků, pracovníci musí rozpočet přepracovat. Tento koloběh se opakuje do té doby, než jsou odstraněny veškeré nedostatky a rozpočet je vedením společnosti schválen. Rozpočet musí být schválen do konce prosince.

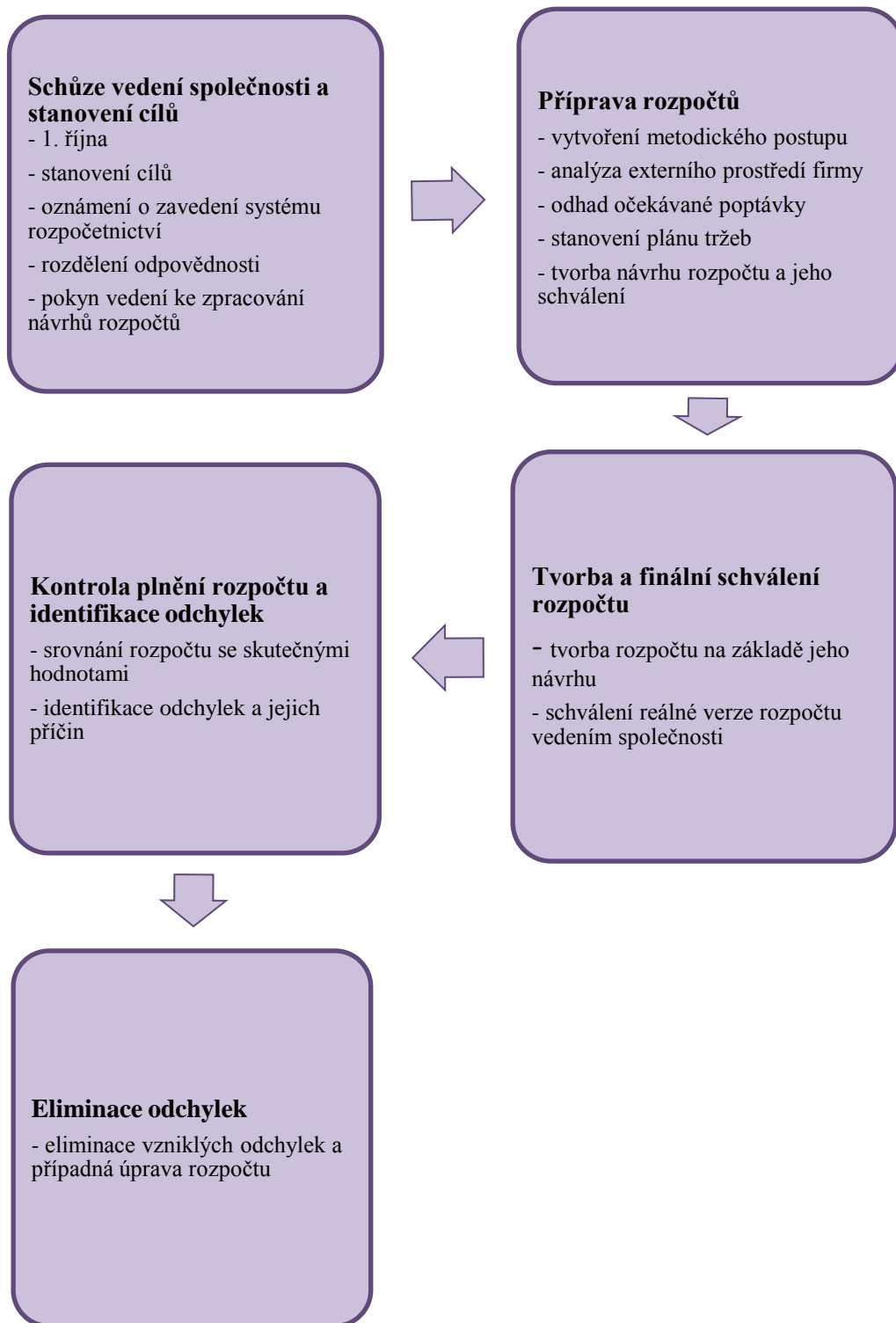
4. Kontrola plnění rozpočtu a identifikace odchylek

Aby měla tvorba rozpočtu význam, je důležité následně kontrolovat, zda jsou rozpočty střediskem plněny nebo ne. Tato kontrola se provádí srovnáním skutečných nákladů s rozpočtovanými náklady. Zjištěné rozdíly se nazývají odchylky a je nutné se zabývat důvodem jejich vzniku. Kontrolu plnění rozpočtů, budou mít na starosti pracovníci controllingového oddělení a budou ji provádět vždy ke konci roku, během období, kdy se bude sestavovat rozpočet na další rok. Prostřednictvím zjištěných odchylek a důvodů jejich vzniku, je možné přizpůsobit těmto zjištěním rozpočet pro následující období. Je tedy nutné, aby tyto informace byly poskytnuty pracovníkům ještě před sestavením nového rozpočtu.

Příčiny vzniku odchylek mohou být dvojí, jednou z možností je jiný vývoj poptávky, než jaký byl očekávaný. Druhou možností je špatné sestavení rozpočtu. Tyto příčiny by měli pracovníci identifikovat a v budoucnu se z nich poučit a ideálně je také eliminovat.

5. Eliminace odchylek

V této fázi by se měli pracovníci pokusit o eliminaci či úplné odstranění vzniklých odchylek. Je tedy nutné přijmout taková opatření, díky kterým dojde k eliminaci vzniklých odchylek. V případě, že došlo k neočekávaným situacím, způsobeným nepříznivým vývojem podmínek, je nutné, na základě toho upravit rozpočet, který v budoucnu bude počítat s těmito situacemi. Další možností je, že vzniklé odchylky lze v budoucnu přičiněním zaměstnanců odstranit. V takovém případě, by měl být sestaven návrh toho, jak se těmito odchylkám v budoucnu vyhnout. Veškeré úpravy rozpočtu či návrhy na odstranění odchylek, musí být prodiskutovány s vedením společnosti, aby případné změny neměly negativní vliv na celou společnost.



Obr. 17. Schéma jednotlivých fází zavedení systému rozpočetnictví (Vlastní zpracování)

7.4 Hodnocení pracovníků na základě plnění rozpočtu

Jelikož je jednou z funkcí rozpočtu funkce motivační, je potřeba, aby tato funkce byla v rámci plnění rozpočtu uplatňována. Pokud by rozpočty představovaly pouze čísla, která by nebyla dále nijak využívána, bylo by zbytečné zabývat se tímto dlouhým procesem a rozpočty vůbec sestavovat.

Je tedy důležité, aby vedoucí pracovníci střediska sestavili systém, jakým se budou zaměstnanci hodnotit v rámci plnění rozpočtu. Je potřeba, aby zaměstnanci o tomto systému hodnocení byli informováni, aby je to více motivovalo k lepším výsledkům. Není možné, zaměstnancům, po kontrole plnění rozpočtu, oznámit, že jsou sankciováni za vzniklé odchylky, když nebyli seznámeni s cíleným rozpočtem ani případnými postihy či odměnami.

Bude nutné sestavit systém tak, aby zaměstnanci byli, jak odměňováni za splnění rozpočtu, tak také postihnuti sankcemi, za vyšší a zaviněné překročení rozpočtu.

Podstatné je, aby pracovníci o systému odměn věděli, aby je to správně motivovalo ke splnění rozpočtu. V případě, že pracovníci vědí, že za případné snížení nákladů budou mít například na konci roku prémie, pracovníci budou více šetřit s materiálem a nebudou s ním zbytečně plýtvat. To stejné platí s úsporou energie, kterou mohou dosáhnout například vypínáním přístrojů, které momentálně nevyužívají. Je také nutné brát ohled na to, z jakého důvodu došlo k úspoře nákladů. Zda to bylo způsobeno například snížením cen energie nebo zmíněným šetřením energie pracovníky.

Odměny mohou být ve formě prémie, osobních ohodnocení, nabídnutí možnosti dalšího vzdělávání v podobě různých kurzů, které mohou v zaměstnání využít a případně pomoci v kariérním růstu. Možnou odměnou může být také pořádání různých odpočinkových programů a výletů, kterých se zaměstnanci mohou zúčastnit i se svými rodinami. V rámci odměňování, je ale nezbytné, zamyslet se nad tím, komu bude odměna vyplacena. Ne vždy se zaslouží všichni pracovníci o snížení nákladů, ale může to být příčiněním pouze některých zaměstnanců. To bude otázkou vedení, na základě čeho budou jednotlivé pracovníky odměňovat.

V případě překročení rozpočtu by měli vedoucí pracovníci projednat systém udělování sankcí. Nelze jen pracovníky odměňovat za splnění, ale motivovat je i negativním způsobem, aby se snažili rozpočet výrazně nepřekročit. V tomto ohledu je nezbytné, aby vedoucí pracovníci rozlišovali, z jakého důvodu byl rozpočet překročen. Není veškeré překročení

nákladů způsobeno chováním zaměstnanců. V případě, že rozpočet byl překročen jiným vývojem poptávky či změnou cen energie nebo materiálu, nemohou být za to postihnuti pracovníci, kteří tuto situaci nemohli ovlivnit. Pokud však vedení střediska objeví velké plýtvání materiálu nebo zvýšení zmetkovosti, jsou zde sankce na místě. V této situaci je také nezbytné zjistit, kteří pracovníci stáli za tímto zvýšením nákladů, protože opět není možné postihnout všechny pracovníky střediska, ale pouze ty, u kterých je evidentní spojení s těmito odchylkami. V případě, že dojde k těmto zaviněným negativním odchylkám, vedení společnosti musí stanovit velikost sankcí za různá procentuální překročení rozpočtu. Společnost by mohla například udělovat sankce až od překročení stanoveného rozpočtu o 30%. Sankcí by mohla být srážka ze mzdy ve výši 1 000 Kč.

7.5 Sestavení rozpočtu nákladů na následující období pro středisko Příprava výroby

Tato kapitola bude věnována sestavení návrhu rozpočtu pro středisko Příprava výroby. Rozpočet bude tvořen pro rok 2016 a to, jak pro celé středisko Příprava výroby, tak i pro provoz Modelárna. Provoz Modelárna byl zvolen z toho důvodu, že zde vzniká nejvíce nákladů z celkového objemu nákladů střediska. Bylo by tedy vhodné se na tento provoz zaměřit samostatně. Bude to mít výhodu také v následném hodnocení zaměstnanců, z pohledu plnění rozpočtu. Vedení společnosti se tak vyhne problémům, při určování pracovníků, kteří budou odměněni nebo sankciováni za plnění či přesáhnutí rozpočtu.

Vzhledem k tomu, že systém rozpočetnictví budou ve středisku teprve zavádět, vhodným řešením bude, když se rozpočty v prvním roce budou tvořit pomocí indexní metody. Výhodou této metody je, že je poměrně jednoduchá a nevyžaduje žádné složité analýzy. Vedoucí pracovníci střediska by tedy měli být schopni bez velkých obtíží sestavení rozpočtu zvládnout. Tato metoda spočívá ve stanovení očekávaných nákladů procentní sazbou. Výše procentní sazby bude záviset od druhu položky, pro kterou se bude stanovovat. U spotřeby materiálu a energie stanovíme procento zvýšení nákladů, v závislosti na procentu zvýšení nebo snížení očekávaných tržeb. Ostatní položky se stanoví podle procenta vývoje v minulých dvou letech.

V dalších letech by mohla společnost upustit od indexní metody a odhady rozpočtu tvořit na základě důkladnějších analýz a podkladů z ostatních středisek.

- Spotřeba materiálu se bude odhadovat na základě plánu nákupu. Informace o plánu nákupu poskytne vedoucím pracovníkům nákupčí tohoto střediska.
- Vzhledem k tomu, že elektrická energie a zemní plyn jsou dodávány středisku jednou z divizí, která poskytuje tyto energie celé společnosti, ceny energií a celkovou spotřebu, zjistíme z odhadů plánovaného vývoje, které poskytnou pracovníci této divize.
- Náklady na opravy a udržování se budou plánovat na základě vyjádření údržbáře. Ten je povinen provádět preventivní údržbu a zjišťovat tak stav dlouhodobého majetku. Na základě jeho zjištění se bude plánovat velikost nákladů, nezbytných pro bezporuchový chod výroby. Preventivní údržbou se také společnost může vyhnout vysokým nákladům na větší opravy zařízení.
- Náklady na cestovné se budou konzultovat s oddělením obchodu na základě plánovaných cest za dodavateli a odběrateli.
- Plánovaná hodnota nákladů na ostatní služby se poměrně obtížně stanovuje, vzhledem k tomu, že obsahuje větší množství položek, jejichž výše se každý rok různě mění. Nejvyšší položky však představuje nájemné – leasing, které pro následující rok můžeme zjistit z leasingového kalendáře splátek. Dále je zde větší položka za přepravné a tuto částku mohou odhadnout na úseku obchodu.
- Osobní náklady se budou rozpočtovat na základě podkladů z personálního oddělení. Tyto informace se budou týkat plánovaného zvyšování nebo snižování stavů zaměstnanců, plánovaných odchodů pracovníků do důchodu a také plánovaných změn mezd, rozdělování prémie, odměn a osobních ohodnocení.
- Odhad odpisů dlouhodobého majetku bude možné přesněji sestavit na základě podrobných odpisových plánů. Díky těmto plánům budou pracovníci schopni tuto položku stanovit poměrně přesně na další období.

Vzhledem k tomu, že středisko Příprava výroby je středisko z převážné části výrobní, největší náklady vznikají v rámci spotřeby materiálu a mzdových nákladů. Mzdové náklady tvoří přibližně 40% celkových nákladů střediska. Bylo by vhodné se těmito náklady zabývat pečlivě.

V tabulkách (Tab. 8 a Tab. 9) bude uveden příklad rozpočtu na následující období pro celé středisko Příprava výroby a také samostatně pro úsek Modelárna. Výpočty byly provedeny pomocí indexní metody a na základě plánovaných tržeb. V současnosti (k 29. únoru 2016) pracuje ve středisku 28 zaměstnanců. V loňském roce byl stav zaměstnanců stejný. Vzhle-

dem k této skutečnosti, budeme předpokládat, že se stav zaměstnanců během roku nezmění. Podle ekonomického ředitele, společnost plánuje pracovníkům tohoto střediska během následujícího období mzdy zvýšit. Přesná výše zatím není známa, a vzhledem k tomu, že zde pracují, jak výrobní dělníci, tak technickohospodářští pracovníci, zvýšení bude u každé této skupiny jiné. Proto budeme uvažovat o průměrném zvýšení o 1000 Kč u každého zaměstnance. V minulém období byla průměrná měsíční mzda zvoleného střediska 24 770 Kč, což znamená, že v následujícím období budeme počítat s průměrnou měsíční mzdou 25 770 Kč. Od toho se bude odvíjet výše zákonného sociálního a zdravotního pojištění, které vypočítáme pomocí procentní sazby sociálního a zdravotního pojištění, která je 34% a v průběhu posledních let se nezměnila. U zákonných sociálních nákladů budeme předpokládat konstantní úroveň, vzhledem ke konstantní úrovni počtu zaměstnanců.

Co se týká položky opravy a udržování, v minulých letech převažuje klesající trend, mohli bychom předpokládat snížení i v následujícím období. U této položky je však poměrně obtížné predikovat vývoj, vzhledem k tomu, že mohou nastat mimořádné náklady v podobě nečekaných oprav některých strojů. Součástí této položky jsou běžné opravy a udržování hmotného majetku, jejichž výše se výrazně v jednotlivých letech neliší. Rozdíly vznikají především u položky opravy dopravních prostředků. Vzhledem k tomu, že v minulém roce nebyly náklady příliš velké, je tedy možné, že v následujícím roce nastane větší potřeba oprav. Budeme tedy předpokládat, že se náklady zvýší, ale nevznikne potřeba větších investic do oprav a růst nákladů nebude příliš velký. Klesající vývoj budeme předpokládat u nákladů na ostatní služby, stejně jako tomu bylo v minulém období, kde největší náklady vznikaly v rámci přepravného, provizí a leasingu strojů.

Spotřeba energie představuje také poměrně velkou část celkových nákladů. Jelikož se předpokládá, že nenastane zvyšování cen energií v následujícím období, budeme uvažovat o zvýšení spotřeby energie z hlediska plánovaného růstu tržeb. Růst tržeb bude vyvolán růstem poptávky a tím větším objemem výroby, na kterou bude spotřebováno větší množství energie. Společnost plánuje zvýšit tržeb o 5%, budeme tedy očekávat zvýšení nákladů na energii o stejné procento. Stejný systém bude zvolen u spotřeby materiálu, kde budeme předpokládat zvýšení spotřeby materiálu úměrně k plánovanému růstu tržeb.

Položka ostatní daně a poplatky měla několik let konstantní úroveň a v roce 2015 se zdvojnásobila, budeme tedy předpokládat, že náklady v následujícím období budou stejné jako v roce 2015. U odpisů dlouhodobého majetku budeme předpokládat stejnou částku, jaká byla v minulém období, vzhledem k zanedbatelným změnám v minulých letech. U položky

cestovné předpokládáme, vzhledem k několika menším plánovaným služebním cestám, zvýšení nákladů. U technického zhodnocení, nákladů na prodej nedokončených investic se neočekává zvýšení a částka bude i nadále nulová. U nákladů na prodaný materiál, budeme předpokládat snížení na nulu. Vzhledem k tomu, že se neočekává vznik těchto nákladů, nejsou uvedeny v tabulkách.

Tab. 8. Rozpočet na rok 2016 pro středisko Příprava výroby (Vlastní zpracování)

Položka (Kč)	2015	Rozpočet 2016
Spotřeba materiálu	4 803 766	5 043 955
Spotřeba energie	985 207	1 034 467
Opravy a udržování	149 150	222 292
Ostatní služby	657 673	572 179
Cestovné	854	1 500
Osobní náklady	8 322 971	8 658 972
Zákonné sociální a zdravotní pojištění	2 791 820	2 944 050
Zákonné sociální náklady	152 120	152 120
Ostatní daně a poplatky	3 000	3 000
Odpisy DHM	487 332	487 332
Celkem	18 816 409	19 119 869

Tab. 9. Rozpočet na rok 2016 provozu Modelárna (Vlastní zpracování)

Položka (Kč)	2015	Rozpočet 2016
Spotřeba materiálu	2 767 677	2 906 061
Spotřeba energie	985 207	1 034 468
Opravy a udržování	144 782	215 725
Ostatní služby	540 235	470 004
Cestovné	848	1 500
Osobní náklady	6 179 155	6 455 155
Zákonné sociální a zdravotní pojištění	2 076 404	2 194 753
Zákonné sociální náklady	110 210	110 210
Ostatní daně a poplatky	3 000	3 000
Odpisy DHM	418 260	418 260
Celkem	13 688 296	13 809 139

7.6 Nákladová a riziková analýza

U projektu zavedení systému rozpočetnictví, se očekávají poměrně malé náklady, které by společností mohly vzniknout. Vzhledem k tomu, že rozpočty se budou sestavovat v informačním systému, který už společnost využívá, nevznikne potřeba vynaložení nákladů na pořízení nového softwaru, který bude zaměřen výhradně na tvorbu rozpočtů.

Jediné náklady mohou vzniknout v rámci zaškolení pracovníků. Jelikož vedoucí pracovníci střediska dosud rozpočty nesestavovali, bude pravděpodobně nezbytné zajistit jim školení, kde se podrobněji dozví, jak rozpočty fungují, jaký je jejich účel a jakým způsobem by se měly sestavovat. Pokud se školení zajistí externě, budou se náklady pohybovat kolem 10 000 Kč pro dva vedoucí pracovníky střediska. Další školení bude potřeba v rámci práce s podnikovým softwarem. Pracovníci s tímto programem pracují, ale bude potřeba je zaškolit v oblasti systému zpracování rozpočtů v tomto softwaru. Na toto školení náklady nebudou potřeba, vzhledem k tomu, že školení může vykonat některý ze zaměstnanců společnosti.

Jedním z rizik při zavádění rozpočetnictví ve středisku, může být špatné sestavení rozpočtů, vzhledem k nulovým zkušenostem vedoucích pracovníků střediska. Jelikož ekonomický ředitel společnosti a controllingové oddělení už zkušenosti s rozpočetnictvím mají, musí zajistit, aby rozpočet byl schválen skutečně až ve chvíli, kdy bude v pořádku.

Společnost musí také počítat s časovým rizikem, vzhledem k tomu, že tvorba rozpočtů je poměrně zdoluhavý proces, vedoucí pracovníci, kteří mají už nyní dost povinností, budou zatíženi další poměrně náročnou prací s rozpočty. Tím, že nebudou mít dostatek času na sestavování rozpočtů, může dojít ke zpoždění podání návrhů a hotových rozpočtů a celý proces se tak může zpomalit a protáhnout.

Dalším rizikem může být špatně nastavený systém hodnocení pracovníků, který je nebude motivovat ke snaze o dosažení rozpočtů střediska. S tím také souvisí riziko nejednoznačného určení odpovědnosti za plnění rozpočtu, čímž se může motivace pracovníků také snížit.

7.7 Časová analýza

Vzhledem k tomu že projekt se zabývá zaváděním systému rozpočetnictví, je obtížné odhadnout, jaká doba bude nezbytná pro zpracování jednotlivých úkolů a kolik času budou pracovníci potřebovat vzhledem tomu, že musí tvorbu rozpočtů zařadit do své běžné náplně

práce. Časová analýza bude tedy uvedena v měsících daného roku a ke každé činnosti bude uveden odpovědný pracovník, jehož úkolem bude splnit všechny povinnosti v daném období.

Tab. 10. Časová analýza projektu (Vlastní zpracování)

Měsíc	Činnost	Odpovědný pracovník
1. Října 2015	Schůze vedení společnosti a stanovení cílů	Ekonomický ředitel společnosti, vedení střediska
Říjen 2015	Příprava materiálů a informací Návrh rozpočtu	Controllingové oddělení Vedení střediska
Listopad 2015	Úprava návrhů a jejich schválení	Vedení střediska, ekonomický ředitel
Prosinec 2015	Tvorba rozpočtu a schválení	Vedení střediska, ekonomický ředitel
Říjen 2016	Kontrola plnění rozpočtu a identifikace odchylek	Vedení střediska
Říjen – Prosinec 2016	Eliminace odchylek	Vedení střediska

7.8 Přínos projektu pro firmu a závěrečná doporučení

Jelikož se doposud ve zvoleném středisku společnosti rozpočty nesestavovaly a vytváří se pouze pro celou společnost v rámci plánování, bylo cílem této diplomové práce navrhnout proces implementace systému rozpočetnictví. Díky sestavování rozpočtů budou mít ve středisku větší přehled a kontrolu nad vynaloženými náklady. Prostřednictvím rozpočtů budou moci kontrolovat dosahování hospodárnosti a díky kontrole dosahování rozpočtů mohou v budoucnu eliminovat identifikované odchylky. Aby rozpočty plnily svou funkci, je nezbytné, aby vedoucí pracovníci věděli, jak rozpočty správně sestavit, jak je využívat jako nástroj řízení nákladů. Důležité je, aby všichni pracovníci ve středisku spolupracovali během jeho sestavování i v průběhu roku v rámci splnění rozpočtů.

Vzhledem k tomu, že společnost sestavuje rozpočty pro celý podnik, rozpočty středisek doplní síť celého systému rozpočetnictví a pomohou tak stanovit rozpočty celé společnosti přesněji.

Mimo ostatních funkcí, by měly rozpočty plnit také funkci motivační. Na základě splnění či překročení rozpočtu budou pracovníci střediska ohodnoceni, což je bude motivovat k tomu, aby stanovených plánů opravdu dosáhli.

Vzhledem k tomu, že u zvoleného střediska byl nalezen nedostatek v podobě nesprávného stanovení kalkulací, kdy pracovníci nevyužívají správné koeficienty, ale ve většině kalku-

laci používají koeficient základní, bez zahrnutí práce na CNC stroji. Aby společnost přinutila pracovníky stanovit kalkulace správně, mohla by zavést podobný systém hodnocení pracovníky, který bude využíván u plnění rozpočtů. V případě, že by vedení společnosti zjistilo, že jsou kalkulace vypočítány špatně, bez použití správných koeficientů, mohli by pracovníky potrestat určitou sankcí nebo jiným trestem. Naopak, pokud bude evidentní, že kalkulace jsou sestavovány správným způsobem, mohla by společnost odpovědného pracovníka, ohodnotit, například v podobě prémie.

ZÁVĚR

Tato diplomová práce je zaměřena na systém řízení nákladů ve vybrané společnosti, která se zabývá výzkumem, vývojem a výrobou průmyslových čerpadel a čerpacích soustrojí. V tomto odvětví patří společnost mezi světovou špičku. Společnost zasahuje do několika různých průmyslových oblastí, jako je strojírenství, energetika a vodní hospodářství a zákazníci této společnosti jsou tuzemské i zahraniční firmy.

V dnešní době, kdy se situace na trhu mění každým dnem, je poměrně obtížné udržet si své postavení a přitom ještě vytvářet dostatečně vysoký zisk. Aby měla společnost kontrolu nad svým hospodařením a svou pozici na trhu si udržela, je nezbytné sledovat vývoj nákladů ve společnosti.

Cílem této diplomové práce bylo na základě provedené analýzy odhalit případné nedostatky v oblasti systému řízení nákladů vybrané společnosti a navrhnout taková opatření, která budou snadno proveditelná, a společnost díky nim dosáhne efektivnějšího systému řízení.

První část diplomové práce je teoretická a je v ní zpracována literární rešerše z oblasti řízení nákladů. Na začátku jsou popsány jednotlivé druhy účetnictví a rozdíly mezi nimi. Dalším okruhem teoretické části je řízení nákladů, s čím souvisí rozdělení jednotlivých druhů nákladů, kalkulace a její jednotlivé druhy a metody a poslední oblastí je rozpočetnictví. Na teoretickou část navazuje část praktická, která je rozdělena na dvě části. V první části je představena vybraná společnost, spolu se střediskem Příprava výroby, na které byla tato diplomová práce zaměřena po konzultaci s ekonomickým ředitelem společnosti. V rámci této části je provedena analýza současného stavu řízení nákladů. Jsou zde analyzovány jednotlivé způsoby rozdělení nákladů, je zde provedena také horizontální a vertikální analýza nákladů. Součástí analytické části je také systém kalkulací a rozpočetnictví. Na základě analýzy systému řízení nákladů jsou identifikovány nedostatky v současném systému a navržena opatření, které by je měla odstranit.

Jedním z nedostatků, na který jsem se zaměřila, je absence systému rozpočetnictví ve zvoleném středisku. V celé společnosti jsou vytvářeny hrubé rozpočty, jako součást plánování, v rámci středisek, ale nikoliv. Poslední část, tedy projektová, je zaměřena na proces zavedení systému rozpočetnictví ve zvoleném středisku. Jsou zde popsány jednotlivé kroky, nezbytné k zavedení rozpočetnictví, hodnocení pracovníků v rámci plnění rozpočtů a také je zde uveden příklad rozpočtu pro celé středisko Příprava výroby i pro provoz Modelárna.

Rozpočty budou sestavovat i využívat vedoucí pracovníci střediska, pod dohledem controllingového oddělení. Vedoucí střediska budou rozpočty využívat pro kontrolu objemu vynaložených nákladů. Rozpočty budou mít také motivační funkci, pokud budou pracovníci rozpočty užívat správně a odpovědné pracovníky budou hodnotit za dosažení stanovených. Závěr práce je věnován časové, nákladové a rizikové analýze projektu.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- ČECHOVÁ, Alena, 2011. *Manažerské účetnictví. 2.*, aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press. ISBN 978-80-251-2831-2.
- DRURY, Colin, c2012. *Management and cost accounting. 8th ed.* Andover, Hampshire: Cengage Learning. ISBN 978-1-4080-4180-2.
- FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER, 2007. *Nákladové a manažerské účetnictví. Vyd. 1.* Praha: ASPI. ISBN 978-80-7357-299-0.
- FIBÍROVÁ, Jana, Jaroslav WAGNER a Libuše ŠOLJAKOVÁ, 2004. *Nákladové účetnictví: (Manažerské účetnictví I). 3.*, přeprac. vyd. Praha: Oeconomica. ISBN 80-245-0746-3.
- HANSEN, Don R, Maryanne M MOWEN a Liming GUAN, 2009. *Cost management: accounting & control. 6th ed.* Mason: South-Western. ISBN 978-0-324-55967-5.
- HAVELEC, Jan, 1997. *Základy manažerského účetnictví. 1. Vyd.* Praha: Codex Bohemia. ISBN 80-85963-36-1.
- HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA, 2008. *Manažerské účetnictví. 1. vyd.* Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-247-2471-3
- KOCMANOVÁ, Alena, 2013. *Ekonomické řízení podniku. Vyd. 1.* Praha: Linde Praha. ISBN 978-80-7201-932-8.
- KRÁL, Bohumil, 2006. *Manažerské účetnictví. 2.*, rozš. vyd. Praha: Management Press. ISBN 80-7261-141-0
- LANDA, Martin, 2014. *Podnikové účetnictví. Vyd. 1.* Ostrava: Key Publishing. ISBN 978-80-7418-219-8.
- LANG, Helmut, 2005. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe. Vyd. 1.* Praha: C. H. Beck. ISBN 80-7179-419-8.
- MAITLAND, Iain, 1998. *Rozpočetnictví pro nefinanční manažery: jak využít rozpočetnictví jako účinného nástroje řízení. Vyd. 1.* Praha: Management Press. ISBN 80-85943-77-8.
- MARTINOVIČOVÁ, Dana, Miloš KONEČNÝ a Jan VAVŘINA, 2014. *Úvod do podnikové ekonomiky. 1. vyd.* Praha: Grada. ISBN 978-80-247-5316-4.
- PETŘÍK, Tomáš, c2005. *Ekonomické a finanční řízení firmy: manažerské účetnictví v praxi. 1. vyd.* Praha: Grada Publishing. ISBN 80-247-1046-3.
- POPESKO, Boris, 2009. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 1. vyd.* Praha: Grada. ISBN 978-80-247-2974-9.

POPESKO, Boris a Šárka PAPADAKI, 2016. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 2.*, aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-5773-5.

POPESKO, Boris, Eva VEJMĚLKOVÁ a Petra ŠKODÁKOVÁ, 2008. *Manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Zlín: Univerzita Tomáše Bati. ISBN 978-80-7318-702-6.

STANĚK, Vladimír, 2003. *Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů*. 1. vyd. Praha: Grada. ISBN 80-247-0456-0.

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

ŠIMAN, Josef a Petr PETERA, 2010. *Financování podnikatelských subjektů: teorie pro praxi*. Vyd. 1. V Praze: C.H. Beck. C.H. Beck pro praxi. ISBN 978-80-7400-117-8.

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

VODÁKOVÁ, Jana, 2013. *Nástroje ekonomického řízení ve veřejném sektoru*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika. ISBN 978-80-7478-324-1.

XY [online]. 2016 [cit. 2016-04-12]. Dostupné z: <http://www.xy.cz>

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

Ostatní zdroje

Výroční zprávy vybrané společnosti z let 2013-2014

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ABC Activity Based Costing

CNC Computer numeric control

DHM Dlouhodobý hmotný majetek

DPH Daň z přidané hodnoty

ERP Enterprise Resource Planning

IT Informační technologie

JE Jaderná elektrárna

SEZNAM OBRÁZKŮ

<i>Obr. 1. Průběh celkových nákladů (Synek, 2011, s. 91).....</i>	21
<i>Obr. 2. Rozdíly mezi bilančními a kalkulačními odpisy (Lang, 2005, s. 14)</i>	25
<i>Obr. 3. Typový kalkulační vzorec (Popesko, 2009, s. 59).....</i>	27
<i>Obr. 4. Retrogradní kalkulační vzorec (Popesko, 2009, s. 59).....</i>	27
<i>Obr. 5. Základní typy kalkulací (Popesko, 2009, s. 61).....</i>	30
<i>Obr. 6. Struktura ceny výrobku (Synek, 2011, s. 119)</i>	35
<i>Obr. 7. Organizační struktura divize Průmyslová čerpadla (Vlastní zpracování)</i>	43
<i>Obr. 8. Organizační struktura odboru Výroby (Vlastní zpracování)</i>	44
<i>Obr. 9. Podíl dodávek export – reexport – tuzemsko v r. 2014 (v %, tis. Kč) (Výroční zprávy vybrané společnosti)</i>	46
<i>Obr. 10. Podíl jednotlivých segmentů trhu na tuzemských dodávkách v roce 2014 (% , tis. Kč (Výroční zprávy vybrané společnosti)</i>	46
<i>Obr. 11. Podíl exportu na jednotlivých segmentech trhu (% , tis. Kč (Výroční zprávy vybrané společnosti)</i>	47
<i>Obr. 12. Export podle destinací v roce 2014 (% , tis. Kč) (Výroční zprávy vybrané společnosti).....</i>	48
<i>Obr. 13. Vývoj tržeb v letech 2010 - 2015 v tis. Kč (Vlastní zpracování)</i>	49
<i>Obr. 14. Vývoj tržeb střediska Příprava výroby v letech 2011 – 2015 (Vlastní zpracování).....</i>	50
<i>Obr. 15. Podíl nákladů jednotlivých středisek na celkových nákladech v roce 2015 (Vlastní zpracování)</i>	56
<i>Obr. 16. Schéma rozpočtů ve společnosti a vazby mezi nimi (Vlastní zpracování).....</i>	63
<i>Obr. 17. Schéma jednotlivých fází zavedení systému rozpočetnictví (Vlastní zpracování).....</i>	67

SEZNAM TABULEK

<i>Tab. 1. Vývoj počtu zaměstnanců ve středisku Příprava výroby v letech 2010 až do současnosti (Vlastní zpracování).....</i>	<i>45</i>
<i>Tab. 2. Vývoj celkových tržeb společnosti v letech 2010 - 2015 v tis. Kč (XY, 2016)</i>	<i>49</i>
<i>Tab. 3. Vývoj tržeb společnosti v letech 2009 – 2015 v tis. Kč (Vlastní zpracování; XY, 2016).....</i>	<i>49</i>
<i>Tab. 4. Vývoj tržeb střediska Příprava výroby v letech 2011 – 2015 (Vlastní zpracování).....</i>	<i>50</i>
<i>Tab. 5. Druhové členění nákladů a jejich vývoj v letech 2011 – 2015 (Vlastní zpracování).....</i>	<i>53</i>
<i>Tab. 6. Kalkulační vzorec ve společnosti (Vlastní zpracování).....</i>	<i>57</i>
<i>Tab. 7. Koeficienty režijní přirážky podle podílu CNC stroje (Vlastní zpracování)</i>	<i>58</i>
<i>Tab. 8. Rozpočet na rok 2016 pro středisko Příprava výroby (Vlastní zpracování)</i>	<i>72</i>
<i>Tab. 9. Rozpočet na rok 2016 provozu Modelárna (Vlastní zpracování).....</i>	<i>72</i>
<i>Tab. 10. Časová analýza projektu (Vlastní zpracování).....</i>	<i>74</i>

SEZNAM PŘÍLOH

P I Vertikální analýza

P II Horizontální analýza

P III Podíl nákladů jednotlivých středisek na celkových nákladech v roce 2015

P IV Konkrétní kalkulace ve společnosti

PŘÍLOHA P I: VERTIKÁLNÍ ANALÝZA

Vertikální analýza nákladů (Vlastní zpracování)

Položka (Kč)	2012		2013		2014		2015	
Spotřeba materiálu	4 627 820	22,02%	4 683 547	23,51%	5 686 628	30,65%	4 803 767	25,53%
Spotřeba energie	1 087 594	5,18%	1 003 117	5,04%	871 149	4,69%	985 208	5,24%
Opravy a udržování	420 263	2,00%	208 219	1,05%	311 763	1,68%	149 150	0,79%
Ostatní služby	1 807 616	8,60%	1 455 367	7,31%	755 485	4,07%	657 674	3,50%
Cestovné	3 540	0,02%	410	0,00%	10 348	0,06%	854	0,00%
Osobní náklady	9 161 387	43,59%	8 669 921	43,18%	7 716 821	41,59%	8 322 972	44,23%
Zákonné sociální a zdravotní pojištění	3 105 025	14,73%	2 821 647	14,16%	2 573 377	13,87%	2 791 820	14,84%
Zákonné sociální náklady	219 645	1,05%	155 679	0,78%	137 376	0,74%	152 120	0,81%
Ostatní daně a poplatky	1 500	0,01%	1 500	0,01%	1 500	0,01%	3 000	0,02%
Technické zhodnocení	29 390	0,14%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
Náklady na prodej nedokončených investic	0	0,00%	599 900	3,01%	0	0,00%	0	0,00%
Náklady na prodaný materiál	0	0,00%	17 294	0,09%	0	0,00%	462 512	2,46%
Odpisy DHM	619 135	2,95%	461 314	2,32%	490 927	2,65%	487 332	2,59%
Náklady celkem	21 082 915	100,00%	19 922 310	100,00%	18 555 379	100,00%	18 816 409	100,00%

PŘÍLOHA P II: HORIZONTÁLNÍ ANALÝZA

Horizontální analýza nákladů (Vlastní zpracování)

Položka (Kč)	2011/2012		2012/2013		2013/2014		2014/2015	
Spotřeba materiálu	-1 118 061	-19,46%	55 727	1,20%	1 003 082	21,42%	-882 861	-15,53%
Spotřeba energie	45 246	4,34%	-84 477	-7,77%	-131 967	-13,16%	114 058	13,09%
Opravy a udržování	-157 776	-27,30%	-212 044	-50,46%	103 544	49,73%	-162 614	-52,16%
Ostatní služby	125 341	7,45%	-352 249	-19,49%	-699 882	-48,09%	-97 812	-12,95%
Cestovné	-5 355	-60,20%	-3 131	-88,42%	9 939	2424,78%	-9 494	
Osobní náklady	241 944	2,71%	-491 466	-5,36%	-953 099	-10,99%	606 150	7,85%
Zákonné sociální a zdravotní pojištění	105 783	3,53%	-283 378	-9,13%	-248 270	-8,80%	218 443	8,49%
Zákonné sociální náklady	62 816	40,05%	-63 966	-29,12%	-18 303	-11,76%	14 744	10,73%
Ostatní daně a poplatky	300	25,00%	0	0,00%	0	0,00%	1 500	100,00%
Technické zhodnocení	20 391	226,59%	-29 390	-100,00%	0	x	0	x
Náklady na prodej nedokončených investic	0	x	599 900	x	-599 900	-100,00%	0	x
Náklady na prodaný materiál	0	x	17 294	x	-17 294	-100,00%	462 512	x
Odpisy DHM	-186 059	-23,11%	-157 821	-25,49%	29 613	6,42%	-3 595	-0,73%

**PŘÍLOHA P III: PODÍL NÁKLADŮ JEDNOTLIVÝCH STŘEDISEK NA CELKOVÝCH NÁKLADECH
V ROCE 2015**

Podíl nákladů jednotlivých středisek na celkových nákladech v roce 2015 (Vlastní zpracování)

Položka (Kč)	Modelárna		Stolárna		Sklad		Expedice		Celkem
Spotřeba materiálu	2 767 678	57,61%	1 801 392	37,50%	0	0,00%	234 697	4,89%	4 803 767
Spotřeba energie	985 207	100,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	985 207
Opravy a udržování	144 782	97,07%	2 633	1,77%	1 232	0,83%	500	0,34%	149 150
Ostatní služby	540 236	82,14%	13 528	2,06%	1 290	0,20%	102 618	15,60%	657 673
Ostatní náklady	854	100,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	854
Osobní náklady	6 179 156	74,24%	1 199 149	14,41%	0	0,00%	944 667	11,35%	8 322 972
Zákonné sociální a zdravotní pojištění	2 076 404	74,37%	404 824	14,50%	0	0,00%	310 592	11,13%	2 791 820
Zákonné sociální náklady	110 211	72,45%	12 022	7,90%	0	0,00%	29 886	19,65%	152 120
Ostatní daně a poplatky	3 000	100,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	3 000
Technické zhodnocení	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	0
Náklady na prodej nedokončených investic	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	0
Náklady na prodaný materiál	462 512	100,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	462 512
Odpisy DHM	418 260	85,83%	1 536	0,32%	67 536	13,86%	0	0,00%	487 332
Celkem	13 688 302	72,75%	3 435 086	18,26%	70 059	0,37%	1 622 962	8,63%	18 816 409

PŘÍLOHA P IV: KONKRÉTNÍ KALKULACE VE SPOLEČNOSTI

Příklad konkrétní kalkulace ve společnosti (Vlastní zpracování)

Položka (Kč)	Přímý materiál	Externí kooperace	Jednicové mzdy	Výrobní režie	Celkem ÚVN	Zisk	Cena
Externí zakázka	54 379,43	0	26 088,05	143 484,28	223 951,76	94 729,85	318 681,6
Interní zakázka	50 212,03	0	52 160,50	286 882,75	389 255,28	0,00	389 255,28