

# **Analýza nákladů a jejich řízení v rámci vnitropodnikových útvarů ve firmě XY s.r.o.**

Lenka Juříková

---

Bakalářská práce  
2013

 Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky

---

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

## ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Lenka JURÍKOVÁ**  
Osobní číslo: **M10716**  
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Management a ekonomika**  
Forma studia: **kombinovaná**

Téma práce: **Analýza nákladů a jejich řízení v rámci  
vnitropodnikových útvarů ve firmě XY s.r.o.**

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- Proveďte literární rešerši informačních zdrojů týkajících se firemních nákladů a metod jejich řízení.

II. Praktická část

- Zpracujte analýzu současného stavu řízení nákladů ve firmě v členění na vnitropodnikové útvary.
- Vyhodnoťte řízení nákladů ve firmě a navrhněte doporučení pro jeho zlepšení.

Závěr

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

Seznam odborné literatury:

**POPESKO, Boris. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 1. vyd. Praha: Grada, 2009, 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.**  
**ČECHOVÁ, Alena. Manažerské účetnictví. 1. vyd. Brno: Computer, c2006, 182 s. ISBN 80-251-1124-5.**  
**FIBÍROVÁ, Jana a Libuše ŠOLJAKOVÁ. Nákladové a manažerské účetnictví. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007, 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.**  
**FIBÍROVÁ, Jana a Libuše ŠOLJAKOVÁ. Hodnotové nástroje řízení a měření výkonnosti podniku. 1.vyd. Praha: ASPI, 2005, 263 s. ISBN 80-735-7084-X.**  
**KRÁL, Bohumil. Manažerské účetnictví. 2. rozš. vyd. Praha: Management, 2006, 622 s. ISBN 80-726-1141-0.**

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

Ve Zlíně dne 21. června 2013

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková  
*děkanka*



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

## PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že:

- odevzdáním bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby<sup>1</sup>;
- bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému,
- na mou 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<sup>2</sup>;
- podle § 60<sup>3</sup> odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

---

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

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

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

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

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

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

- podle § 60<sup>4</sup> odst. 2 a 3 mohu užít své dílo – bakalářskou práci - nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s předchozím písemným souhlasem Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše);
- pokud bylo k vypracování bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tj. k nekomerčnímu využití), nelze výsledky bakalářské/diplomové práce využít ke komerčním účelům.

Prohlašuji, že:

- jsem bakalářskou práci zpracovala samostatně a použité informační zdroje jsem citovala;
- odevzdaná verze bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně

12. 8. 2013

<sup>4</sup> zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Školní dílo:

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

## **ABSTRAKT**

Bakalářská práce se zabývá analýzou nákladů a jejich řízením ve výrobní společnosti.

V teoretické části je vysvětlen pojem náklady, jejich členění do nákladových kategorií a vztahy jednotlivých nákladů.

V praktické části je představen podnik, provedena analýza nákladů z pohledu firemních vnitropodnikových útvarů a analýza odpovědnostního řízení nákladů.

V závěru práce jsou navržena doporučení pro zlepšení řízení nákladů i hospodářské situace.

**Klíčová slova:** náklady, členění nákladů, variabilní náklady, fixní náklady, analýza nákladů řízení nákladů

## **ABSTRACT**

This bachelor's thesis deals with a cost analysis and cost management in a manufacturing company.

A description of costs, their categorizations and the interrelations between some of them are presented in the theoretical section.

The company is introduced in the practical section along with a complete cost analysis from an in-house perspective and an analysis of cost management.

The thesis concludes with several suggestions and recommendations that, if followed, would increase management's productivity and improve the financial state of affairs.

**Keywords:** costs, cost classification, variable costs, fixed costs, cost analysis, cost management

Úvodem této bakalářské práce bych chtěla poděkovat svému odbornému vedoucímu doc. Ing. Borisi Popeskovi, PhD., za jeho připomínky a odborné rady, kterými přispěl k vypracování mé bakalářské práce.

Dále bych chtěla poděkovat vedení společnosti, která mi poskytla účetní data a doplňkové materiály.

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

# OBSAH

<b>ÚVOD</b> .....	<b>10</b>
<b>I TEORETICKÁ ČÁST</b> .....	<b>11</b>
<b>1 VYMEZENÍ POJMU NÁKLADY</b> .....	<b>12</b>
<b>2 NÁKLADOVÉ A MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ</b> .....	<b>13</b>
2.1 SROVNÁNÍ ÚKOLŮ V NÁKLADOVÉM A MANAŽERSKÉM ÚČETNICTVÍ.....	15
2.2 POJETÍ NÁKLADŮ.....	15
2.2.1 Finanční pojetí nákladů.....	15
2.2.2 Hodnotové pojetí nákladů.....	16
2.2.3 Ekonomické pojetí nákladů.....	16
2.3 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	16
2.3.1 Druhové členění nákladů.....	16
2.3.2 Účelové členění nákladů.....	17
2.3.3 Kalkulační členění nákladů.....	18
2.3.3.1 Typový kalkulační vzorec.....	18
2.3.3.2 Struktura retrogradní kalkulace.....	19
2.3.4 Členění nákladů v závislosti o objemu výkonů.....	20
2.3.5 Členění nákladů z hlediska rozhodování.....	23
2.4 BOD ZVRATU.....	24
2.4.1 Matematické určení bodu zvratu.....	24
2.4.2 Grafické vyjádření bodu zvratu.....	26
<b>3 ŘÍZENÍ NÁKLADŮ VNITROPODNIKOVÝCH ÚTVARŮ</b> .....	<b>28</b>
3.1 ODPOVĚDNOSTNÍ ÚČETNICTVÍ.....	28
3.2 TYPY ODPOVĚDNOSTNÍCH STŘEDISEK.....	30
3.2.1 Nákladové středisko.....	30
3.2.2 Výnosové středisko.....	31
3.2.3 Ziskové středisko.....	31
3.2.4 Investiční středisko.....	31
3.2.5 Výdajové středisko.....	31
3.2.6 Rentabilní středisko.....	31
<b>II PRAKTICKÁ ČÁST</b> .....	<b>33</b>
<b>4 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI</b> .....	<b>34</b>
4.1 HISTORIE SPOLEČNOSTI.....	34
4.2 ORGANIZAČNÍ STRUKTURA.....	35
4.2.1 Truhlářská divize.....	35
4.2.2 Stavební divize.....	37
4.2.3 Divize ochranných stavebních prvků.....	38
4.2.4 Ekonomická divize.....	38
4.3 POČET ZAMĚSTNANCŮ.....	39
<b>5 ANALÝZA NÁKLADŮ SPOLEČNOSTI XY S.R.O.</b> .....	<b>40</b>



5.1	PŘEHLED OBRATU A ZISKOVOSTI FIRMY V LETECH 2008 – 2012 .....	40
5.2	PROCENTUÁLNÍ DRUHOVÁ STRUKTURA NÁKLADŮ .....	41
5.3	ČLENĚNÍ NÁKLADŮ V ZÁVISLOSTI NA OBJEMU VÝROBY .....	42
5.4	STRUKTURA NÁKLADŮ VÝROBNÍCH DIVIZÍ.....	44
5.4.1	Truhlářská divize.....	44
5.4.2	Stavební divize .....	45
5.4.3	Divize ochranných stavebních prvků .....	47
5.5	BOD ZVRATU .....	48
5.5.1	Nákladová funkce a bod zvratu pro truhlářskou divizi.....	48
5.5.2	Bod zvratu truhlářské divize .....	49
5.5.3	Nákladová funkce a bod zvratu pro stavební výrobu.....	49
5.5.4	Bod zvratu stavební divize.....	50
5.5.5	Nákladová funkce a bod zvratu pro divizi ochranných stavebních prvků .....	50
5.5.6	Analýza nákladových funkcí a příspěvku na úhradu .....	51
<b>6</b>	<b>ODPOVĚDNOSTNÍ ŘÍZENÍ NÁKLADŮ .....</b>	<b>52</b>
6.1.1	Informační systém.....	52
6.2	VYHODNOCENÍ ZAKÁZEK .....	52
6.3	VYHODNOCENÍ JEDNOTLIVÝCH STŘEDISEK A DIVIZÍ.....	53
<b>7</b>	<b>NÁVRHY A DOPORUČENÍ .....</b>	<b>55</b>
7.1	NÁKLADOVÁ ALOKACE FIXNÍCH NÁKLADŮ .....	55
7.1.1	Návrh nových rozvrhových základů.....	55
7.2	ODPOVĚDNOSTNÍ ŘÍZENÍ.....	58
7.2.1	Návrh postupu při tvorbě rozpočtu .....	60
7.3	ZMĚNA ORGANIZAČNÍ STRUKTURY.....	62
	<b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....</b>	<b>65</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....</b>	<b>67</b>
	<b>SEZNAM OBRÁZKŮ .....</b>	<b>68</b>
	<b>SEZNAM TABULEK.....</b>	<b>69</b>

## ÚVOD

Zaměření se na pečlivé řízení nákladů nezajistí firmě profit ani stabilitu. Existuje však mnoho společností, pro něž bylo nesprávné strukturování a prezentování nákladů firmy důvodem k ukončení činnosti.

Úroveň řízení nákladů ve firmě by mělo s firmou také růst. Co dostačovalo včera je dnes již zastaralé a poskytuje výhodu konkurenci.

V této bakalářské práci jsem se zaměřila na analýzu nákladů výrobní firmy a za této analýzy jsem navrhla zlepšení a doporučení, které by firmě napomohly k jinému pohledu na řízení jejich nákladů.

V teoretické části bude proveden rozbor literární pramenů, které se týkají řízení nákladů.

V praktické části bude společnost představena a bude popsán její výrobní program.

Dále budou analyzovány náklady společnosti i středisek a budou sestaveny jejich nákladové funkce. V rámci odpovědnostního řízení budou popsány jednotlivé vnitropodnikové útvary a jejich informace zdroje pro řízení zakázek a středisek.

V závěru bude provedeno hodnocení pozitivních a negativních prvků řízení nákladů.

## **I. TEORETICKÁ ČÁST**

## 1 VYMEZENÍ POJMU NÁKLADY

V činnosti podniku dochází k spotřebování výrobních faktorů. Spotřeba vyjádřená v penězích se nazývá náklady. (Synek, 2002, str. 33)

Náklad můžeme také definovat jako odčerpání vlastního jmění. (Král, 1997, str. 18)

Máče (2013, str. 24) nazývá nákladem snížení ekonomického prospěchu firmy.

Náklady se mohou být :

- ve formě snížení (úbytku, spotřeby ) aktiv
- ve formě vzniku závazků (zvýšení dluhů)
- ve formě snížení peněžních prostředků

S pojmem náklady se setkáváme nejčastěji v podnikatelském prostředí. Samotná definice podnikání dle obchodního zákoníku popisuje proces podnikání jako soustavnou činnost, prováděnou samostatně podnikatelem vlastním jménem, na vlastní zodpovědnost, za účelem dosažení zisku.

Je-li cílem podnikatelských subjektů dosažení zisku, je podnikání cílevědomý proces a ne nahodilá činnost. I nástroje vedoucí k tomuto cíli, by měly být nastaveny tak, aby bylo možné jej dosáhnout.

Tedy i práce s náklady firmy by měla být strukturována a nastavena tak, aby bylo zřejmé, že jde o cílevědomé řízení nákladů a ne jen o jejich vyčíslení a zobrazení.

## 2 NÁKLADOVÉ A MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ

Pro zaznamenání pohybu nákladů a měření firemní výkonnosti spotřeby slouží účetnictví, které je peněžním ekvivalentem veškeré činnosti firmy.

S rychlým vývojem podniků a firem se zpříšňovaly i požadavky na informace, které účetnictví poskytovalo.

V první fázi se jednalo především o prvotní evidenci vlastních nákladů pro potřeby kalkulací. Se složitější výrobou nastal rozvoj normování a do kalkulací se začaly promítat i režijní náklady. Později se zvětšováním podniků náklady člení dle organizační struktury a vzniká odpovědnostní účetnictví. Přes stále přesnější metody evidence nákladů jsou tyto údaje nedostatečné, jelikož zobrazují jen minulé skutečnosti. Na významu přibývá rozpočetnictví a controlling. Právě orientace na budoucnost a poskytnutí informací pro rozhodování ve různých variantách je důvodem rozvoje a rozšíření manažerského účetnictví.

Zatím co výstupy nákladového účetnictví slouží mimo firemní potřebu také pro externí uživatele, jako jsou finanční úřady, orgány správy sociálního zabezpečení, manažerské účetnictví je orientováno výhradně interně. Výstupy manažerského účetnictví jsou často přizpůsobeny konkrétní roli pracovníka a manažera. (Fibířová, Šoljaková, Wágner, 2011, str.16)

Král (1997, str. 27) vidí úkoly manažerského účetnictví v :

- poskytnutí informací o struktuře nákladů
- poskytnutí informací o výkonech
- poskytnutí informací o útvarech
- informace o kalkulačním systému
- informace o útvarovém odpovědnostním řízení
- informace o kontrole nákladů
- informace o rozpočtech
- informace o režijních nákladech
- informace o rozhodovacích úkolech

Dle Langa (2005, str. 3) by měly být náklady v manažerském účetnictví přiřazeny k výkonům v daném období a porovnány tak, aby bylo možné zjistit provozní výsledek hospodaření.

Za další důležité funkce manažerského účetnictví pak Lang považuje:

- zajištění informační potřeby řídicích pracovníků
- zjišťovací funkce jako získání dat pro rozhodování a srovnávání
- údaje o normovaných standardech které slouží k vyhodnocení minulosti i plánování nákladů do budoucnosti
- kontrolní funkce pro porovnání skutečných a požadovaných hodnot
- analytické funkce, jako následné vyhodnocení rozdílů mezi standardem a skutečností

Zjednodušeně by mělo manažerské účetnictví poskytnout dostatečné informace pro :

- plánovací činnost
- rozhodovací činnost
- kontrolní činnost

(Hradecký 2008, str. 75)

## 2.1 Srovnání úkolů v nákladovém a manažerském účetnictví

	nákladové účetnictví	manažerské účetnictví
Druh řízení	pro operativní řízení	pro operativní, taktické a strategické řízení
Předmět	náklady a výnosy	náklady, výnosy a peněžní toky
Zaměření	na hospodárnost	na hospodárnost, efektivnost, likviditu
Časová orientace	na minulost	na budoucnost
Složky informačního systému	účetní	účetní, předběžné kalkulace, rozpočetnictví, ekonometrické metody
Vztah k rozboru	poklad k rozboru skutečnosti	rozbor orientovaný na vývoj, rozhodování a stanovení úkolů

(Král, 1997 str. 25)

## 2.2 Pojetí nákladů

Kromě rozdílných úkolů nákladového a manažerského účetnictví z hlediska jiného časového zaměření a jiného vymezení účelnosti, viz předchozí srovnávací tabulka, je nutné také zmínit rozdílnost ve vyjádření a ocenění nákladů.

### 2.2.1 Finanční pojetí nákladů

Finanční pojetí nákladů je typickým znakem nákladového (také někdy nazývaného finančního) účetnictví. Náklady jsou zde zobrazovány tak, jak jsou reálně vynakládány finanční prostředky. Výše těchto nákladů je oceňována pořizovacími (historickými) cenami.

### 2.2.2 Hodnotové pojetí nákladů

Toto pojetí je již bližší manažerskému účetnictví. Vychází z rozvoje nákladového účetnictví, a slouží k poskytování informací, které jsou potřebné pro řízení a kontrolu procesů v podniku. Jsou oceňovány reálnou cenou, a mimo náklady odpovídající ekvivalentu výdajů peněz jsou vykazovány také náklady jako například kalkulační odpisy.

### 2.2.3 Ekonomické pojetí nákladů

Toto pojetí vychází z potřeb variantního porovnávání, kde pracujeme s oportunitními náklady - viz bod 2.3.5, a zjišťujeme pro nás nejvýhodnější variantu se zahrnutím těchto alternativních nákladů.

## 2.3 Členění nákladů

Rozsáhlá terminologie v oblasti členění nákladů odráží potřebu jejich specifikace, zařazení a zařídění, které je důležité pro dokonalé poznání struktury firmy a pozitivní ovlivňování této struktury - řízení nákladů

### 2.3.1 Druhové členění nákladů

Člení náklady podle spotřebovaných externích zdrojů ( materiál, služby, energie, osobní náklady, odpisy, finanční náklady). Toto členění poskytuje průkazně a jednoznačně vykázanou spotřebu zdrojů podniku. (Fibířová, 2007, str. 100)

Dle Synka (2011, str.81) druhové náklady :

- jsou z hlediska účetního zobrazeny prvotně, tzn. že je o nich účtováno hned při vstupu do organizace
- jsou externí, vznikají materiálovou spotřebou, spotřebou služeb od subdodavatelů nebo zaměstnanců
- jsou jednoduché na podrobnější členění v podniku

Druhové členění neobsahuje informaci o příčině vynaložení nákladů.



### 2.3.2 Účelové členění nákladů

Členění nákladů dle účelu je takové, při němž koresponduje vynaložení nákladů podle místa vzniku s daným účelem. (Zámečník, Tučková, Hromková, 2007, str. 16)

Dle Čechové (2011, str. 75) je účelové členění takové, které umožňuje identifikovat, k jakému účelu byly vynaloženy firemní finanční prostředky.

Druhové náklady jsou členěny dle vzniku nákladů a odpovědnosti za jejich vznik. Jedná se nejčastěji o výrobní náklady a podle složitosti výroby se dále člení do jiných úrovní.

První úroveň podrobnějšího účelového členění výrobních nákladů jsou to náklady technologické a náklady na obsluhu řízení. Technologické náklady jsou vynaloženy za účelem vytvoření, zajištění a udržení podmínek racionálního průběhu činnosti. (Král, 2002, str. 62)

Technologické náklady, které přímo souvisí s určitým výkonem se označují jako jednicové náklady. Jiné technologické náklady a náklady na obsluhu a řízení jsou definovány jako náklady režijní.

Režijní náklady můžeme dále členit na :

- zásobovací – kde jsou účtovány náklady související s nákupem, skladováním a výdejem výrobního materiálu
- výrobní – související s obsluhou řízením výrobního procesu
- správní – související se řízením a správou podniku
- odbytovou – která zahrnuje náklady související s prodejem, balením a expedicí

Toto členění je dodnes hojně využíváno ve firmách, jako základní účelové členění.

K účelovému členění nákladů patří také členění dle místa vzniku nákladů. Toto členění je důležité pro možnost stanovení odpovědnosti za jednotlivé vnitropodnikové útvary a je podkladem pro zavedení odpovědnostního účetnictví.

Odpovědnostní účetnictví je systém evidence, které slouží k zvýšení efektivity a ziskovosti v podniku. (Popesko, 2009, str. 37)

### 2.3.3 Kalkulační členění nákladů

K čemu byly náklady vynaloženy nám určí kalkulační členění nákladů. Toto členění je důležité pro určení zisku výrobku, či služby. Náklady které vznikají ve firmě jsou vždy ve vztahu k výkonům společnosti. Proto je žádoucí, aby takto byly i členěny, přiřazovány a vykazovány.

Z hlediska příčinných vazeb nákladu k výkonu, který je objemově, druhově a jakostně specifikován jako tzv. kalkulační jednice a z hlediska prakticky početně technických možností, lze rozdělit náklady na základní dvě skupiny: (Popesko, 2010, str. 23)

- Náklady přímé – které lze přiřadit v kalkulační jednici, protože souvisejí s konkrétním výkonem. Nejčastějším příkladem těchto nákladem je materiál spotřebovaný na výrobek a mzda dělníků, která je k tomuto výkon nutná. Dále pomocný materiál ze kterého není výrobek vytvořen, ale je nutný k jeho dokončení.
- Náklady nepřímé – které nejsou vázány na konkrétní výkon. Jsou to především režijní náklady, jako jsou náklady na propagaci, administrativu a správu.

Toto uspořádání nákladů je v podstatě typový kalkulační vzorec výrobku, jak jej uvádí Hradecký (2008, str. 178)

#### 2.3.3.1 Typový kalkulační vzorec

1. Jednicový materiál
2. Jednicové mzdy
3. Ostatní jednicové náklady
4. Výrobní režie

---

#### Vlastní náklady výroby

5. Správní režie

---

#### Vlastní náklady výkonu

6. Odbytová režie

---

#### Úplné vlastní náklady výkonu

V tomto kalkulačním vzorci jsou obsaženy náklady na jednotu výkonu. Jejich úhrn pak tvoří celkové náklady na jednotku výkonu. O typovém hovoříme proto, že byl před rokem 1990 standardem pro výrobní podniky. (Popesko, 2009, str. 59) a nedával prostor pro variantní využití. I když tato práce se podrobněji nezabývá kalkulacemi, zmíním zcela odlišnou strukturu kalkulace, která není odvozena od nákladů, které vznikají při výrobě, ale její výpočet je postaven na opačné metodice kalkulace a sice odvozením na od výnosů, respektive od ceny výrobku.

### 2.3.3.2 *Struktura retrogradní kalkulace*

#### **Základní cena výkonu**

---

- Dočasné cenové zvýhodnění
  - Slevy zákazníkům
    - Sezonní
    - Množstevní
- 

#### **Cena po úpravách :**

---

- Náklady
- 

#### **Zisk**

Takto koncipovaná struktura retrogradní kalkulace, (Popesko, 2009, str. 59) vypovídá, že pro firmy které ji používají, je limitní prodejní cena po slevách a aby dosáhly zisku, je jejich úkolem strukturovat a navrhnout výrobu, tak aby náklady byly nižší než tato cena.

### 2.3.4 Členění nákladů v závislosti o objemu výkonů

Toto členění je závislé na dynamice jejich vývoje a na objemu finálních a dílčích výkonů. Jak Král (2002, str. 67) tak Popesko (2009, str. 56) se shodují že toto členění je již nástrojem manažerského účetnictví, které umožňuje nejen analýzu událostí minulých, ale i pokladem pro modelování variant, optimalizaci výrobních struktur a plánování výkonů. K tomuto vytváření variant a plánování výnosů i nákladů slouží členění na:

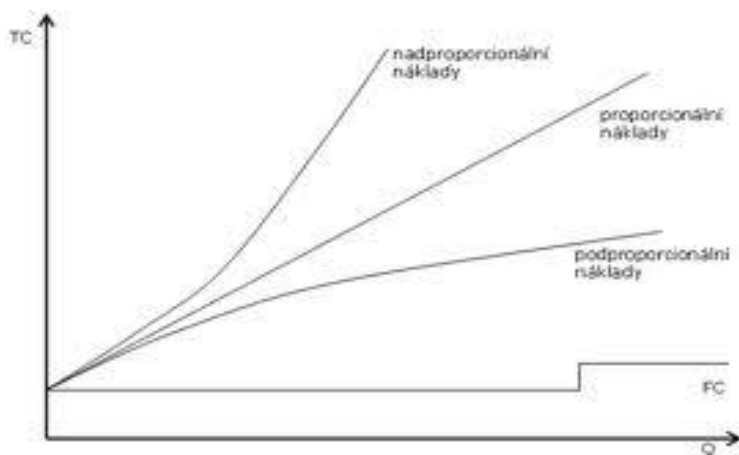
- Variabilní náklady
- Fixní náklady
- Smíšené (semivariabilní) náklady

**Variabilní náklady** jsou náklady jejíž výše mění s objemem výroby. Vznikají s dělitelnými ekonomickými zdroji a proměnlivými výrobními činiteli které se mohou měnit v krátkém období.

Náklady jejíž objem roste přímo úměrně s růstem výkonů se nazývají proporcionální. Jedná se o jednicové náklady a část variabilní režijních nákladů.

Nákladové složky, které rostou pomaleji než prováděné výkony se nazývají podproportionální, což mohou být náklady na opravu zařízení nebo i spotřeba materiálu.

V případě, že nárůst nákladů je rychlejší než nárůst jednotek výkonů hovoříme o nadproportionálních variabilních nákladech. Typickým příkladem může být spotřeba PHM, nebo mzdové náklady.



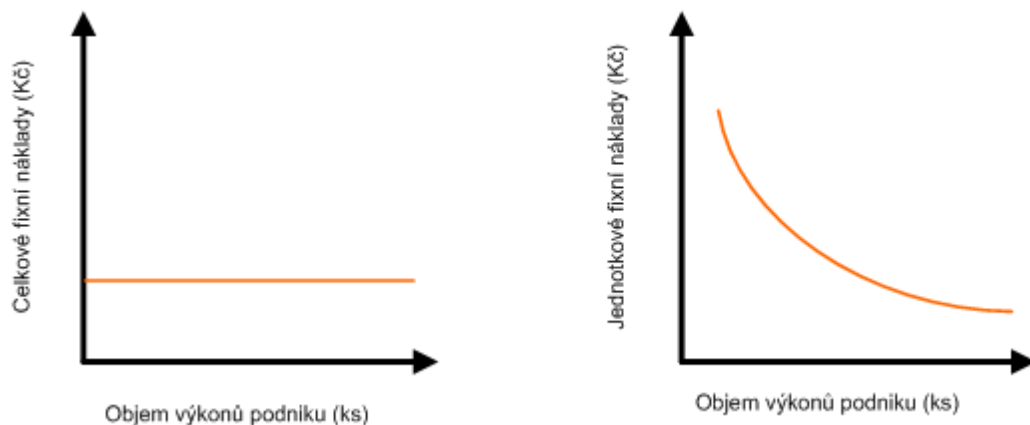
Obrázek 1 - Typy variabilních nákladů

### Fixní náklady

Náklady, které se nemění při změnách výkonů se nazývají fixní náklady. Nezávisí na změnách objemu výroby, ale na souboru fixních činitelů a na délce časového období. Na rozdíl od variabilních nákladů, které vznikají v souvislosti v výrobou, fixní náklady podniku vznikají i tehdy, kdy nevyrábí - např. v době celozávodní dovolené. Typickými příklady je pojištění majetku, paušální poplatky za energie a služby, náklady na pronájem, úroky nebo některé typy daní.

Průběh celkových fixních nákladů má konstantní charakter, s výjimkou skokového zvýšení. Jelikož platí poměr:  $CN = FN + VN$

S nárůstem objemu výroby se snižují fixní náklady na vyrobený kus. Tím dochází také ke snížení celkových nákladů na vyrobený kus. V opačném případě, kdy dojde k poklesu vyráběného množství pak celkové náklady na kus narůstají.



Obrázek 2 – Celkové a jednotkové fixní náklady (Popesko, 2009, str. 40)

Při expanzi podniku, kdy dochází k rozšiřování výroby, se pořizují nové investice do technologií a vznikají nové režijní náklady. Růst podniku obecně zvyšuje fixní náklady. Naopak pozastavení výroby neznamená, že nastane efekt snižování fixních nákladů. Tyto mají svůj provozní doběh, kde i při utlumení výroby stále vznikají náklady z uzavřených dlouhodobých kontraktů, z titulu odpisů, pojištění a daní. Také mzdové režijní náklady nelze okamžitě přizpůsobit výrobním výkyvům. Tento jev se nazývá nákladová remanence. (Lang, 2005 str. 49) a při snížení výroby, tedy i tržeb při neměnných fixních nákladech dochází k propadu ziskovosti.

### Smíšené náklady

Některé náklady mají charakter jak variabilních tak fixních nákladů. V praxi se může jednat o náklady na PHM, které mohou být náklady jednicovými při spotřebě na konkrétní zakázku, tak fixními, při spotřebě u režijních zaměstnanců.

Podnikové rozdělení na variabilní a fixní náklady je dále využíváno při sestavování finančních plánů, při tvorbě kalkulací, např. dynamické kalkulace a při tvorbě rozpočtů. Nejčastěji se setkáváme s prolínáním těchto dvou veličin při určení bodu zvratu, objemu výkonů, při kterém se výnosy rovnají nákladům, které byly k dosažení

těchto výnosů spotřebovány, klíčového údaje pro řízení podnikatelského procesu. Podrobněji je řešen bod zvratu v kapitole 2.4.

### 2.3.5 Členění nákladů z hlediska rozhodování

V souvislosti s manažerskými rozhodnutími definujeme i jiné typy nákladů, než ve vazbě na jejich druh či účel využití. Tyto typy nákladů se týkají odhadu, jaký dopad budou mít rozhodnutí které přijme management společnosti.

Patří sem náklady:

- relevantní a irelevantní
- utopené náklady
- imputované
- oportunitní

Zatímco výše **relevantních nákladů** se mění s přijetím, nebo nepřijetím daného rozhodnutí, **irelevantní náklady** se nemění ať je zvoleno jakékoliv variantní řešení. Rozdílem mezi náklady před přijetím rozhodnutí a po přijetí rozhodnutí tvoří **rozdílové náklady**. Jsou měřítkem účelnosti provedené změny.

Rozdílové veličiny změn:

- rozhodnutí z výběru vztahu lepší nebo horší, menší nebo větší
- vývoj v čase (např. ve vývoji ziskovosti, hospodárnosti, výkonnosti)
- vyjadřují míru splnění předem stanoveného cíle (např. normované a skutečné náklady)

Používají se dvě alternativy hodnocení:

- pokud jsou rozdílové výnosy větší než rozdílové náklady, má se za to, že změna přispěla k vyšší efektivnosti
- pokud jsou průměrné rozdílové náklady nižší než dosavadní průměrné náklady, má se za to, že změna přispěla k vyšší hospodárnosti

**Utopené náklady**, jsou náklady v minulosti vynaložené, které ale nemohou být v budoucnosti změněny žádným učiněným rozhodnutím. V praxi je jedná o ztracené náklady, protože jsme nevyužili nejlepší možnou variantu.

**Imputované náklady**, jsou odvozené náklady které mají vazbu na určité rozhodnutí. Jelikož jsou s daným rozhodnutím svázány je nutné je rovněž s nimi počítat při hodnocení varianty rozhodnutí.

Dalšími náklady, kterými se musíme zabývat při hodnocení dopadů manažerských rozhodnutí jsou **oportunitní náklady**, nazývané také náklady obětované příležitosti. Jsou to náklady možné alternativy, kterou jsme nezvolili. (Staněk, 2003, str. 79). Jejich výši nelze získat z účetních údajů, v rámci variantního rozhodování je však nutné s nimi kalkulovat.

## 2.4 Bod zvratu

Nezbytnou informací každého podniku je údaj o množství vyrobených kusů nebo dosažených tržeb, kterými by pokryly své celkové náklady a začaly dosahovat zisku. Podkladem této analýzy slouží členění nákladů na fixní a variabilní jak je popsáno v bodě 2.3.4. Vychází ze základní úvahy, že rozdíl mezi jednotkovou prodejní cenou a variabilními náklady, které vzniknou při výrobě tohoto kusu, přispívají na úhradu nákladů fixních, které jsou rovněž nutné k zajištění výkonu podnikatelské činnosti. Proto je tento rozdíl nazýván **příspěvkem na úhradu**, nebo také krycím příspěvkem.

Bod zvratu je stanovení objemu výroby, nebo tržeb, kdy ještě firma negeneruje zisk, pouze pokrývá své náklady.

### 2.4.1 Matematické určení bodu zvratu

Při kusové výrobě je bod zvratu vyjádřen v množství kusů /q/:

$$q = \frac{FN}{p - b}$$

kde : FN ..... jsou celkové fixní náklady podniku

p ..... je prodejní cena výrobku



b ..... jsou variabilní náklady na jeden výrobek

p - b .... je příspěvek na úhradu z jednoho kusu výrobku

Při nestejnorodé výrobě nebo u služeb, není bod zvratu určen jako množství vyrobených kusů, ale jako obrat výkonů /Q/ v Kč, které jsou nutné k pokrytí celkových nákladů.

$$Q = \frac{FN}{1-h}$$

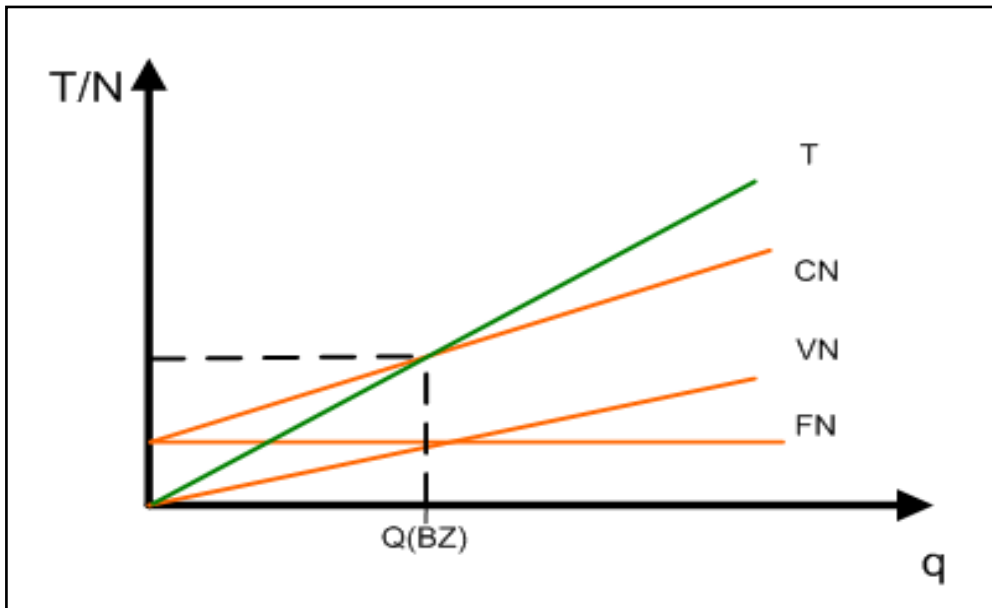
Kde : FN ..... Jsou celkové fixní náklady podniku

h ..... je výše příspěvku na úhradu na 1 Kč objemu výroby

V praxi je žádoucí co nejpřesněji stanovit tento bod, což zvyšuje důležitost stanovení správné metodiky členění nákladů na variabilní a fixní.

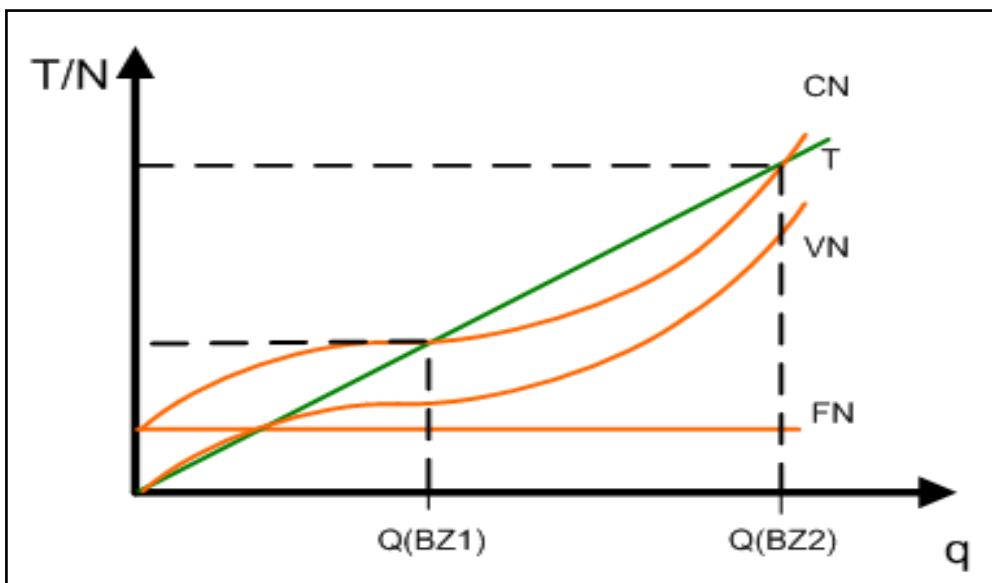
Pro porovnávání ziskovosti jednotlivých produktů, středisek nebo zákazníků je vhodné porovnání samotného krycího příspěvku - bez započítáním fixní složky, kde by přílišné detailní přiřazování bylo obtížné nebo časově a finančně náročné. Odběratel, nebo produkt s vyšším příspěvkem je pro podnik ziskovější a výhodnější. (Staněk, 2003, str. 66) .

## 2.4.2 Grafické vyjádření bodu zvratu



Obrázek 3 – Analýza bodu zvratu u lineárního průběhu nákladů

V případě, že variabilní náklady, nebudou mít proporcionalní charakter, může mít nákladová funkce degresivně – progresivní průběh



Obrázek 4 – Analýza bodu zvratu z nelineárního průběhu nákladů

Na tomto grafu, se celkové náklady a tržby rovnají ve dvou bodech. Firma má tedy dva body zvratu. Optimum produkce bude v intervalu, kdy firma dosahuje maximálního zisku. Tento dosáhne v bodě, kdy se mezní příjmy rovnají mezním nákladům.

### 3 ŘÍZENÍ NÁKLADŮ VNITROPODNIKOVÝCH ÚTVARŮ

Tak jak firmy přizpůsobují své účetnictví a řízení nákladů k zajištění informací o jejich ziskovosti, rentabilitě, efektivitě, pro schopnost rozhodnutí o rozvoji či utlumení různých podnikových činností a aktivit, je nutné tyto informace získat nejen za firmu jako celek, ale především za dílčí jednotky firmy- vnitropodnikové útvary.

Je zřejmé, že tyto potřeby vznikly především s narůstajícím tlakem na zvyšování výkonu, kvality a konkurenceschopnosti vůbec. Jestliže celek je tak silný, jak silný je jeho nejslabší článek, podniky jsou nuceny identifikovat své nejslabší články.

Informace, které byly nejdříve využívány pro řízení po linii výkonů, se nyní rozšiřují o informace členěné podle oblasti odpovědnosti. (Král, 2002, str. 348)

*„Základním cílem odpovědnostního řízení je dosažení takového stavu, kdy jednání každého útvaru a pracovníka v podniku (od zaměstnance vykonávající rutinní operace až po člena vrcholového vedení firmy) přispívá k dosažení strategických cílů podniku jako celku.“* (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007, str. 314)

K dosažení tohoto modelu odpovědnostního řízení slouží odpovědnostní účetnictví.

#### 3.1 Odpovědnostní účetnictví

Úlohou odpovědnostního účetnictví je dle Fibírové, Šoljakové, Wagnera (2007, str. 315)

- informace rozčlenit podle odpovědnosti za vývoj nákladů a výnosů, aktiv a závazků, příjmů a výdajů podniku
- zobrazit vztahy mezi jednotlivými středisky v předem stanoveném vnitropodnikovém ocenění a oddělit tak přínos středisek k výsledku podniku
- ve fázi kontroly vyjádřit přímo v účetním systému rozdíly či odchylky skutečnosti od vývoje plánovaného

Aby mohlo být odpovědnostní účetnictví úspěšně zavedeno, je nutné dle Krále (2002, str. 349) :

- Vymezit míru a oblasti pravomocí např. v organizačním řádu. Dle tohoto popisu je manažer nebo řídící osoba, schopna odvodit obsah kritérií a stanovit jejich úroveň.
- Stanovit dílčí kritéria vyjádření pravomoci a odpovědnosti, tak aby z obsahu zadáných kritérií bylo patrné, že jejich plnění je v kompetenci pracovníků, který budou na jejich základě hodnoceni. Důležité také je, aby kritéria byla zadána tak, že budou v souladu s celopodnikovými cíly a ne jen cestou k příznivému hodnocení. Například kritériem pro hodnocení a odměňování oddělení reklamací nemůže být jen snížení počtu reklamací, byť je pro firmu žádoucí a vypovídá o kvalitě jejich výrobků. Daleko vyšší váhu je hodnocení spokojenosti zákazníků se způsobem vyřízení reklamace.
- Zajistit, aby hodnotící kritéria měly motivační účinnost.

Motivaci je dnes věnována velká pozornost, nejen v oblasti lidských zdrojů, ale i při budování organizačních struktur.

Základem odpovědnostního účetnictví je jasná a transparentní vnitropodniková struktura. Tato je řešena dle Fibírové, Šoljakové, Wágnera (2007, str. 316) v oblastech :

- organizační struktury podniku
- stanovení míry centralizace a decentralizace
- vytvoření ekonomické struktury podniku

**Organizační struktura** je odrazem složitosti a charakteru výkonů podniku. Vztahy mezi jednotlivými podnikovými útvary popisují horizontální a vertikální vazby.

Podle způsobu řízení podniku hovoříme buď centralizaci řízení, nebo decentralizaci řízení. Pokud jsou rozhodovací pravomoci a odpovědnost koncentrovány na vrcholovou úroveň řízení hovoříme o centralizaci. Pokud jsou pravomoci přenášeny z nadřazeného vnitropodnikového útvaru na podřízené střediska, které také disponují rozhodovacími a výkonnými funkcemi, hovoříme o decentralizaci.

**Ekonomická struktura** navazuje na organizační a doplňuje tuto strukturu o využití motivačně účinných hodnotových nástrojů odpovědnostního účetnictví.

## 3.2 Typy odpovědnostních středisek

Podle rozsahu pravomocí a odpovědnosti je základní členění strukturováno na:

- nákladové středisko
- výnosové středisko
- ziskové středisko
- investiční středisko

V dalším rozdělení jsou pak uváděna ještě střediska:

- výdajová
- výnosová

### 3.2.1 Nákladové středisko

Nákladové středisko svou činností ovlivňuje výši nákladů. Za tuto výši je středisko zodpovědné. Neodpovídá za výši externích výkonů, ani za efektivnost využití aktiv. Náklady střediska jsou pevně dány a podnik vyhodnocuje a porovnává jak jsou tyto limity držovány.

Dle Langa (2005, str. 68) rozlišujeme tyto nákladová střediska:

- hlavní
- pomocná
- všeobecná

V rámci **hlavního nákladového střediska** je realizován výrobní proces od pořízení materiálových vstupů, přes výrobu k prodeji a odbytu.

**Pomocná nákladová střediska** zajišťují pro hlavní: technikou přípravu výroby, konstrukční práce, vnitropodnikovou dopravu, opravy a údržbu strojů apod.

**Všeobecná nákladová střediska** slouží jako podpůrná v zajištění prací především nevýrobního charakteru: dodávky energií, bezpečnost a ochrana zaměstnanců a majetku, vzdělávání, externí dopravu.

Dle této definice by mohly být tyto střediska považována za výdajová střediska – viz bod. č. 3.2.5

### **3.2.2 Výnosové středisko**

Tyto střediska mohou ovlivnit výši výnosů, ale neovlivní náklady spojené s těmito výnosy. Výnosové středisko vstupuje vztahu se zákazníky a má možnost ovlivnit strukturu prodaných výkonů. Typickým představitelem je středisko prodeje.

### **3.2.3 Ziskové středisko**

Takové středisko může svou činností ovlivnit výši nákladů i výnosů, jelikož řídí celý podnikatelský proces. Nerozhoduje o výši, struktuře a využití aktiv podniku. Ziskovým střediskem může být samostatná divize prodávající ucelenou část sortimentu podniku.

### **3.2.4 Investiční středisko**

Představují nejvyšší úroveň ekonomické struktury a můžeme se s nimi setkat u velkých firem. Aby mohla být zřízena, musí být pravomoci v investičním rozhodování delegovány na tato střediska.

### **3.2.5 Výdajové středisko**

Tyto střediska slouží k zajištění rozvoje a vývoje firmy. Typickými příklady jsou útvary vzdělávání, marketingu a výzkumu. Jsou řízena tak, že jsou jim vymezeny limity nákladů a s průběžně jsou posuzovány přínosy pro firmu.

### **3.2.6 Rentabilní středisko**

Jde o typ ziskového střediska, které má rozšířenou zodpovědnost za řízení pohledávek, závazků a zásob.

Hradecký (2008, str. 89) uvádí členění střediska dle charakteru jejich funkce v podniku na **výrobní, obslužná a správní**, která mají materiální základ a představují odpovědnostní střediska v reálném slova smyslu.

V případě, že nelze jednoznačně vyjádřit odpovědnost za určitý jev, či transakci hovoří o tzv. **zúčtovacích střediscích**. Tyto pak dále člení na:

- středisko financování, které zachycuje náklady a výnosy finančního charakteru
- středisko neutrální, v němž se zachycují mimořádné náklady a výnosy
- středisko prodeje, neboli středisko realizace
- zúčtovací středisko správní režie

Je zřejmé, že každý podnik vytváří svou organizační strukturu dle velikosti, druhu výroby a typu podnikových procesů a přiřazují jim dle svých potřeb odlišné pravomoci a zodpovědnosti. Jiná střediska nemají žádnou pravomoc a jejich úkolem je jen kumulace nákladů nebo výnosů a slouží jako zúčtovací mezičlánek.



## **II. PRAKTICKÁ ČÁST**

## 4 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

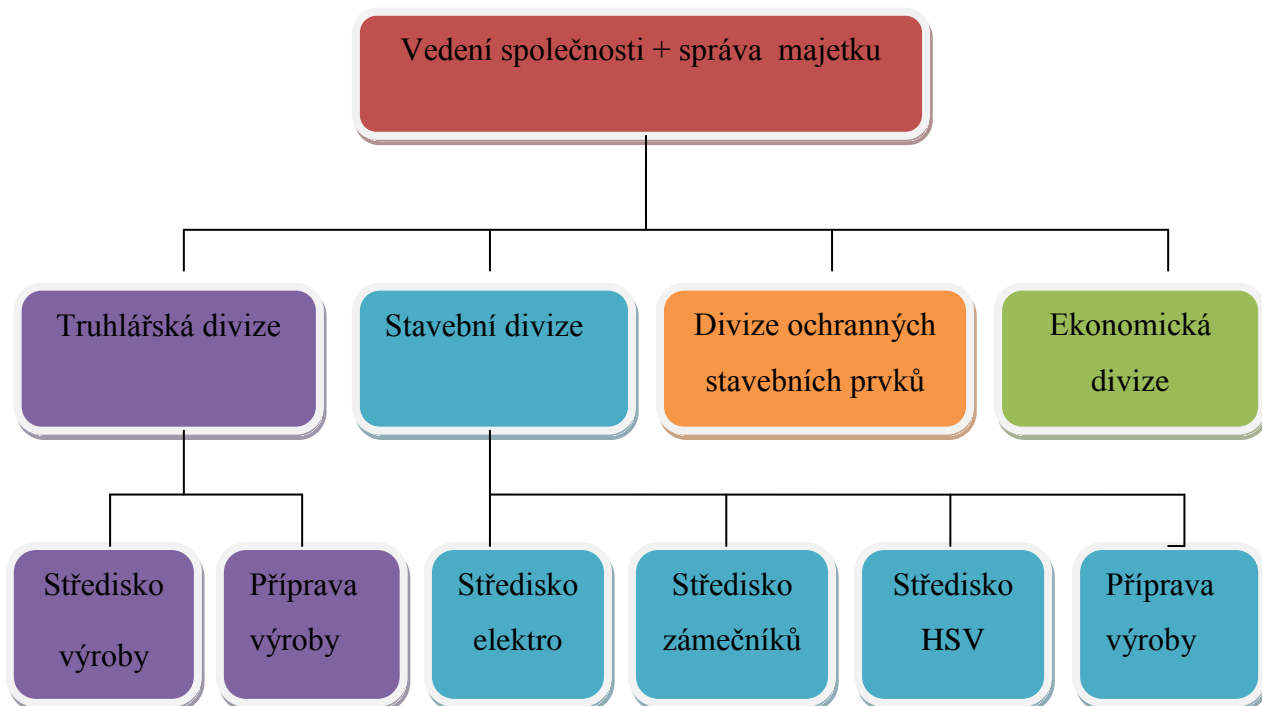
Společnost XY s.r.o. byla založena v roce 1993 fyzickou a právnickou osobou se základním kapitálem 200 tis. Kč a právní formou společnost s ručením omezeným. Fyzická osoba vlastní 20% na základním kapitálu, právnická se podílí 80-ti % na základním kapitálu. Předmětem podnikání při založení společnosti bylo:

- provádění staveb včetně jejich změn, udržovacích prací na nich a jejich odstraňování
- truhlářství
- koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje

### 4.1 Historie společnosti

Společnost XY s.r.o. byla zřízena mateřskou společností, zabývající se stavbami na klíč a dodávkami technologických zařízení do těchto staveb a výrobních celků. Při této činnosti vznikla potřeba zabezpečení kvalitních subdodávek nábytku do čistých prostor a laboratorních zařízení. Pro zajištění těchto subdodávek byla založena firma XY s.r.o. privatizací části bývalého státního podniku. Prvních 10 let své podnikatelské činnosti bylo posláním firmy především pokrývat poptávku na výrobu nábytku do čistých prostor ze strany mateřské společnosti, která byla jejím nejvýznamnějším zákazníkem. S přibývajícím konkurencí na trhu neměla mateřská společnost již takový dostatek zakázek, aby dostačovala i pro výrobu dceřiné firmy. Vnikl nový požadavek ze strany vlastníků na zajištění soběstačnosti ve výrobním programu a prosazení se na trzích s kancelářským nábytkem, výrobou dřevěných oken a nábytkem z masivu. V roce 2004 byla rozšířena výrobní činnost společnosti XY o elektropráce. Aby firma mohla nabízet komplexnější služby spojené s dodávkou staveb a jejich zařízení, byli přijati noví zaměstnanci, kteří působili původně v mateřské společnosti a zřízena další výrobní divize. V roce 2007 došlo ke zlepšení komplexnosti o nový druh výrobních dodávek - dodávky a montáž ochranných stavebních prvků, Firma se snaží být zajímavá pro zákazníky jak s podnikatelského, soukromého a veřejného sektoru pro svou nabídku komplexních dodávek staveb a jejich vybavení s projekční podporou.

## 4.2 Organizační struktura



Obrázek 5 – Organizační struktura společnosti XY s.r.o. [vlastní zpracování]

Firma XY s.r.o. v sobě spojuje tři na sobě nezávislé výrobní programy - tři výrobní divize. Tyto divize jsou samostatné při získání a realizaci zakázek i odpovědnosti při vykonávání svých činností. Organizační strukturu doplňují divize ekonomická, zajišťující účetnictví, ekonomické vyhodnocení a daně. Celou firmu pak řídí divize vedení a správy majetku.

### 4.2.1 Truhlářská divize

Truhlářská divize působí ve firmě od jejího vzniku v roce 1993. Zabývá se realizací a dodávkou nábytku jak z tradičních materiálů jako je dřevěný masiv, tak z dřevotřískových materiálů. Vyrábí a dodává nábytek do kancelářských a obchodních komplexů. Její hlavní specializací jsou subdodávky pro mateřskou společnost při realizacích tzv. čistých prostor. Jedná se o nábytek do nemocnic, laboratoří, farmaceutických provozů a jiných zařízení, jejichž chod vyžaduje snadnou údržbu a čisté prostředí. Díky středisku projekce a příprava výroby nabízí také zaměření a vypracování návrhu včetně

materiálového řešení. Divize dodává nejen na regionální trh, ale především díky spolupráci s mateřskou společností, realizovala dodávky v rámci celé ČR např. pro Akademii vět České republiky, Univerzitu Karlovu, Univerzitu Palackého v Olomouci při rekonstrukcích a výstavbě laboratoří. Nábytek vyroben touto divizí nejdále putoval do Gruzie, kde byla postavena nová nemocnice ve městě Kutaisi.

Dalším výrobním programem této divize je výroba a montáž truhlářských výrobků, atypických výplní stavebních otvorů. V minulosti se také úspěšně podílela na rekonstrukci Národní kulturní památky - Maměnky a Libušína v areálu na Pustevnách, pro Valašské muzeum v přírodě v Rožnově pod Radhoštěm.



*Obrázek 6 – Referenční stavba truhlářské divize*

Truhlářskou divizi tvoří dvě střediska. Středisko přípravy výroby, které v sobě zahrnuje konstrukci a samotnou přípravu výroby, kde je budoucí výroba specifikována do materiálových a výrobně-operačních požadavků. Toto středisko je výdajovým střediskem, ne-generuje žádné výkony, své služby nabízí jen v rámci divize a nenabízí práce pro externí uživatele.

Středisko truhlářské výroby je nákladovým střediskem, které ovlivňuje svou činností ovlivňuje především výši nákladů, ale svou organizací výroby také výši výkonů.

Truhlářská divize je ziskovým střediskem, kde vedení zajišťuje zakázkovou naplněnost, řídí strukturu zakázek a rozhoduje o způsobu výroby a je zodpovědné za dosažení zisku divize.

#### 4.2.2 Stavební divize

Stavební divize je tvořena čtyřmi středisky:

- Středisko hlavní stavební výroby
- Středisko elektro
- Středisko zámečnické výroby
- Středisko přípravy výroby

Tato divize realizuje stavební díla bytové, občanské a průmyslové vybavenosti nejčastěji v regionu Zlínského kraje pro soukromý i veřejný sektor. Dodává jak kompletní stavební díla, tak jednotlivé objekty a dílčí dodávky prostřednictvím svých specializovaných středisek. V portfoliu realizací této divize jsou zakázky v řádech desetitisíců tak desítek miliónů.

Výrobní střediska jsou nákladovými středisky, jejíž hlavní náplní je realizovat zakázky v limitech rozpočtovaných nákladů. Tyto rozpočty tvoří výdajové středisko – příprava výroby.

Stavební divize je ziskovým střediskem, jenž si samo určuje svou strukturu zakázek, rozhoduje o způsobu jejich realizace, (zda budou prováděny svépomocí nebo ve spolupráci se subdodavateli), a je zodpovědná za celkové hospodaření této divize.



*Obrázek 7 – Referenční stavba stavební divize*

#### **4.2.3 Divize ochranných stavebních prvků**

Divize byla zřízena ve firmě v roce 2007. Předmětem činnosti této divize jsou dodávky a montáž speciálních ochranných prvků do stavebního díla. Ochrannými prvky jsou nástěnná madla, plošná ochrana stěn proti oděru, kryty rohů, pryžové nárazníky, nárožníky apod.

Tato divize není dále členěna na střediska. Její pravomoci začínají od získání zakázek, přes jejich realizaci až po zodpovědnost za dosažení zisku divize. Jedná se tedy o ziskové středisko.

#### **4.2.4 Ekonomická divize**

Tato divize zajišťuje ekonomické vyhodnocení výrobní činnosti firmy, vedení účetnictví a správu daňových povinností. Jedná se o podpůrnou divizi pro výrobní činnost, bez realizace výnosů. Svou činností odpovídá náplni výdajového střediska.

### 4.3 Počet zaměstnanců

*Tabulka 1 – Přehled zaměstnanců v letech 2008 – 2012 [vlastní zpracování]*

<b>Rok</b>	<b>Truhlářská divize</b>	<b>Stavební divize</b>	<b>Divize ochr. stav.prvků</b>	<b>Ekon. divize + vedení</b>	<b>Celkem</b>
<b>2008</b>	22	42	4	4	72
<b>2009</b>	20	39	5	4	68
<b>2010</b>	18	33	8	4	63
<b>2011</b>	20	31	9	4	64
<b>2012</b>	19	30	10	4	63

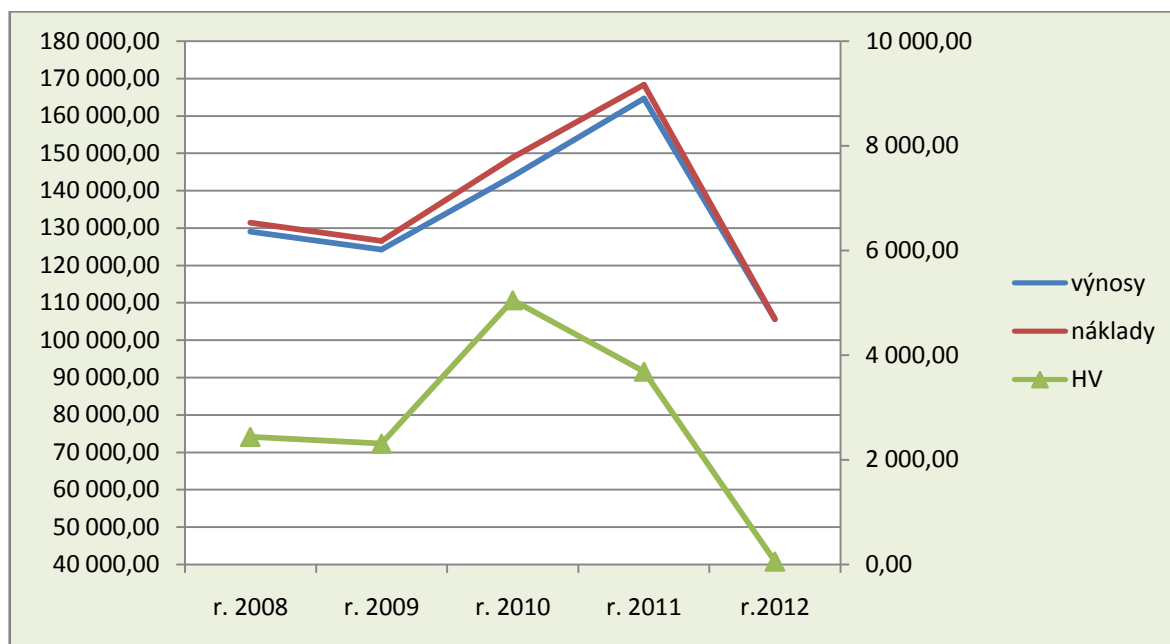
Z tabulky je patrné, že firma v posledních letech sice zaznamenala pokles zaměstnanců, nicméně v posledních třech letech je počet pracovníků téměř konstantní.

Nevětší výrobní divizí, co do počtu zaměstnanců je stavební divize, nejmenší pak divize ochranných stavebních prvků, která působí ve firmě od roku 2007. Této divizi, jako jediné roste počet zaměstnanců.

## 5 ANALÝZA NÁKLADŮ SPOLEČNOSTI XY S.R.O.

V této části bude provedena uveden přehled výnosů, nákladů a ziskovosti společnosti za posledních pět uzavřených účetních období a provedena analýza druhového členění nákladů společnosti.

### 5.1 Přehled obrátu a ziskovosti firmy v letech 2008 – 2012



Obrázek 8 – Vývoj výnosů, nákladů a zisku v letech 2008 – 2012

[ vlastní zpracování ]

Z uvedeného grafu je patrné, že firma dosahovala v letech 2008 – 2011 obrátu v rozmezí 125 – 168 mil. Kč a ziskovosti od 2,3 – 5 mil. Kč, tj. 2 – 3,5% z obrátu. Výjimkou je rok 2012, kdy firmě poklesl obrát na 105 mil a zisk dosáhl pouze 57 tis. Kč. Příčinnou propadu ziskovosti jsou nízké výkony společnosti v roce 2012, kdy se nepodařilo realizovat dostatečné množství zakázek.

S poklesem poptávky se potýkají stavební firmy již od roku 2008, kdy meziročně klesá objem stavebních prací. Jak uvádí český statistický úřad, stavební produkce od počátku roku 2013 do dubna 2013 klesla ve srovnání se stejným obdobím roku 2008 o 37%. Aktuální údaje z května tohoto roku hovoří o 15,5% meziročního poklesu proti předchozímu období. (ČSÚ, on line).



Dalším důvodem tak dramatického snížení tržeb v roce 2012 byl i odklad realizace již nasmlouvaných stavebních kontraktů na další období.

## 5.2 Procentuální druhová struktura nákladů

Tabulka 2 - Položky nákladů v letech 2009 -2012 v tis Kč [vlastní zpracování ]

	2009		2010		2011		2012	
	CZK	%	CZK	%	CZK	%	CZK	%
Náklady na prodané zboží	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Výkonová spotřeba	95 737	77,1%	115 127	80,0%	137 473	83,5%	80 951	76,7%
z toho: Materiál a energie	35 824	28,8%	37 558	26,1%	44 421	27,0%	24 691	23,4%
Služby	59 913	48,2%	77 569	53,9%	93 052	56,5%	56 260	53,3%
Osobní náklady	24 453	19,7%	22 810	15,9%	23 161	14,1%	21 522	20,4%
Daně a poplatky	120	0,1%	316	0,2%	134	0,1%	139	0,1%
Odpisy DHM a DNM	623	0,5%	670	0,5%	902	0,5%	1 288	1,2%
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku			2 376	1,7%				
Rezervy a opr. Položky	719	0,6%	6	0,0%	610	0,4%	375	0,4%
Ostatní provozní náklady	174	0,1%	20	0,0%	45	0,0%	178	0,2%
Nákladové úroky	973	0,8%	703	0,5%	609	0,4%	447	0,4%
Ostatní finanční náklady	854	0,7%	812	0,6%	715	0,4%	662	0,6%
Daň z příjmů	573	0,5%	992	0,7%	985	0,6%	20	0,0%
Náklady celkem	124 226	100,0%	143 832	100,0%	164 634	100,0%	105 582	100,0%

Z druhové analýzy nákladů je zřejmé, že nevyššího procentního zastoupení v nákladech dosahuje ve všech letech výkonová spotřeba, především služby, což je typické pro stavební firmy. Především se jedná o subdodávky u stavebních děl. Rovněž spotřeba materiálu je významnou položkou nákladů. Na tyto skupiny by se měla firma zaměřit, s cílem získání co nejvýhodnějších cenových, platebních a dodacích podmínek. Cílem je získání množstevních rabatů a výhodných platebních podmínek u subdodavatelů. Úspory z těchto objemů budou mít zásadní dopad do hospodářského výsledku.

Třetí nejvýznamnější položkou nákladů, jsou osobní náklady, tzn. mzdové náklady + odvody sociálního a zdravotního pojištění. Pro zajištění úrovně a potřebné specializace zaměstnanců není možné plošně eliminovat mzdové náklady. Je však nutné vytvořit vazby mezi výkonem a odměnou, aby nedocházelo k zvyšování těchto nákladů bez adekvátního firemního profitu.

Nákladové úroky jsou úroky, které firma platí bance za čerpání kontokorentní úvěru. Tento způsob financování je častý u stavebních a výrobních firem, k vykrytí rozdílu mezi dobou obrátky závazků a pohledávek.

Výše odpisů se pohybuje v letech 2009 -2011 ve výši 0,5% celkových nákladů a obsahuje oprávkou k vlastnímu výrobnímu areálu, strojnímu zařízení a vozovému parku. V roce 2012 firma investovala do obnovy zastaralých dopravních prostředků, což se projevilo zvýšením podílu odpisů. Bohužel se tak stalo v roce, kdy nastal propad v zakázkové naplněnosti, což mělo za následek snížení provozního výsledku hospodaření a následně i celkového zisku společnosti v tomto roce.

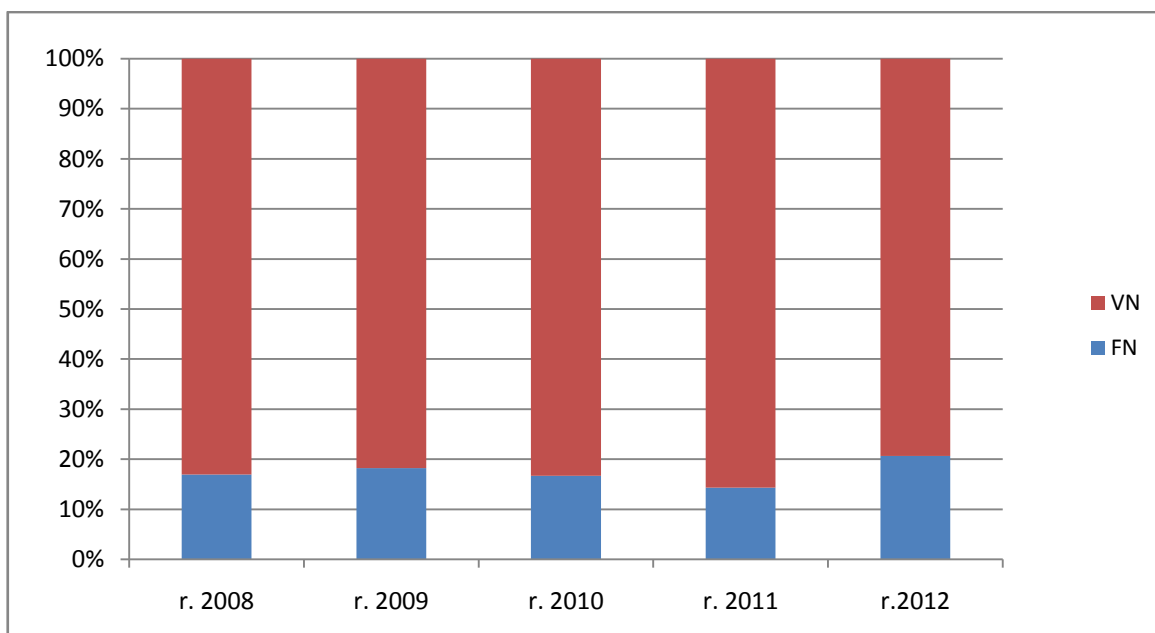
Rezervy a opravné položky jsou tvořeny především k pohledávkám více než 180 dnů po splatnosti, jak zákonnými dle zákona o rezervách, tak ostatním dle zásady opatrnosti dle zákona o účetnictví.

### 5.3 Členění nákladů v závislosti na objemu výroby

Pro co nejpřesnější stanovení bodu zvratu je nutné rozčlenit náklady v závislosti na objem výroby. Z účetních výkazů a analytických účtů jsou náklady rozděleny na variabilní – ty které jsou spotřebovány dle výše objemu výroby a fixní, které nejsou prostředně vyvolány výkonem výrobní činnosti.

*Tabulka 3 – Rozdělení nákladů v letech 2008 – 2012 [vlastní zpracování]*

	<b>r. 2008</b>	<b>r. 2009</b>	<b>r. 2010</b>	<b>r. 2011</b>	<b>r.2012</b>
<b>Fixní náklady</b>	21 875	22 666	24 006	23 599	22 060
<b>Variabilní náklady</b>	107 100	101 560	119 826	141 035	84 682
<b>Celkové náklady</b>	128 975	124 226	143 832	164 634	105 582



Obrázek 9 – Rozdělení variabilních a fixních nákladů [vlastní zpracování]

Podíl fixních nákladů se pohybuje v analyzovaných letech kolem od 14,3% v roce 2011, až po 20,9% v roce 2012. Toto procento je ovlivněno výši variabilních nákladů především subdodávkami a spotřebou materiálu, které se pohybují okolo 100 mil. Kč.

V roce 2012 klesly výkony firmy a tudíž i celkové náklady. Zvýšil se tak podíl fixních nákladů, i když k jeho absolutnímu nárůstu nedošlo.

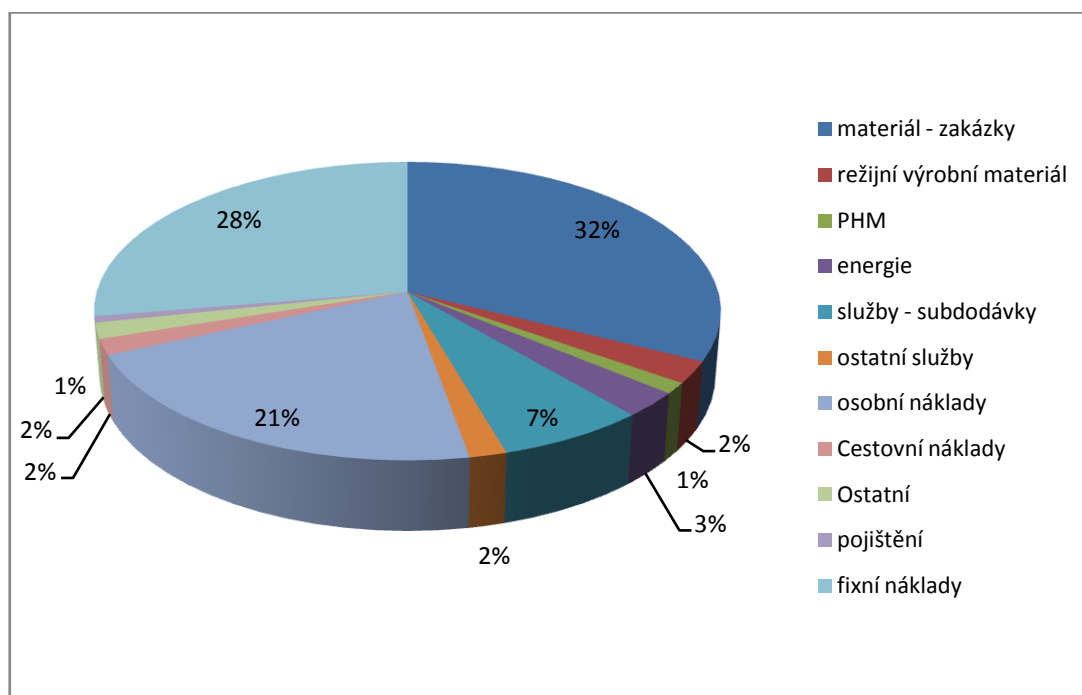
Firma se dlouhodobě snaží o snižování fixních nákladů, pro zvýšení své konkurenceschopnosti. Strukturu fixních nákladů tvoří celkové náklady dvou nevýrobních divizí, ekonomické a vedení. Dále náklady na odpisy, mzdové náklady vedoucích divizí, režijní služby, jako jsou náklady na ostrahu, certifikaci, propagaci a marketing, správu IT, náklady na pojištění majetku, tvorbu rezerv a opravných položek. V roce 2011 bylo zrušeno středisko obchodu, které mělo za úkol získávání kontraktů a jenž nesplňovalo požadavky vedení společnosti. Obchodní činnost přešla na vedoucí divizí, kterým byla posílena podpora ze strany THP pracovníků. Tím se sice snížily fixní náklady firmy, bohužel, tento krok se neukázal jako správný, jelikož již v následujícím roce prudce klesl počet získaných zakázek.

## 5.4 Struktura nákladů výrobních divizí

Jak již bylo zmíněno dříve, jednotlivé výrobní divize jsou samostatné v získávání kontraktů, tím ovlivňují výši výkonů, a také za realizaci zakázek, tím ovlivňují výši nákladů. Vystupují teda jako zisková střediska, kde je nutné samostatně sledovat a analyzovat strukturu nákladů. Tyto náklady jsou získány z účetních dat, které jsou při jejich zpracování účtovány na příslušný nákladový účet, dále na odpovídají středisko a poslední členění se týká zakázky. Aby mohly být tyto náklady takto zaúčtovány, musí být schváleny zodpovědnou osobou, která má oprávnění zatěžovat středisko náklady. Soupis osob a míra jejich kompetencí je dána vnitropodnikovou směrnicí o oběhu účetních dokladů.

Jednotlivé střediska jsou vedena jako podřízené střediska příslušné divizi. Pro zjištění účetních dat za divizi jsou pak zpracovány údaje včetně podřízených středisek. Tím dojde ke kumulaci dat za celou divizi. V této kumulaci jsou zpracovány i následující grafy jednotlivých divizí s použitím dat z roku 2012.

### 5.4.1 Truhlářská divize

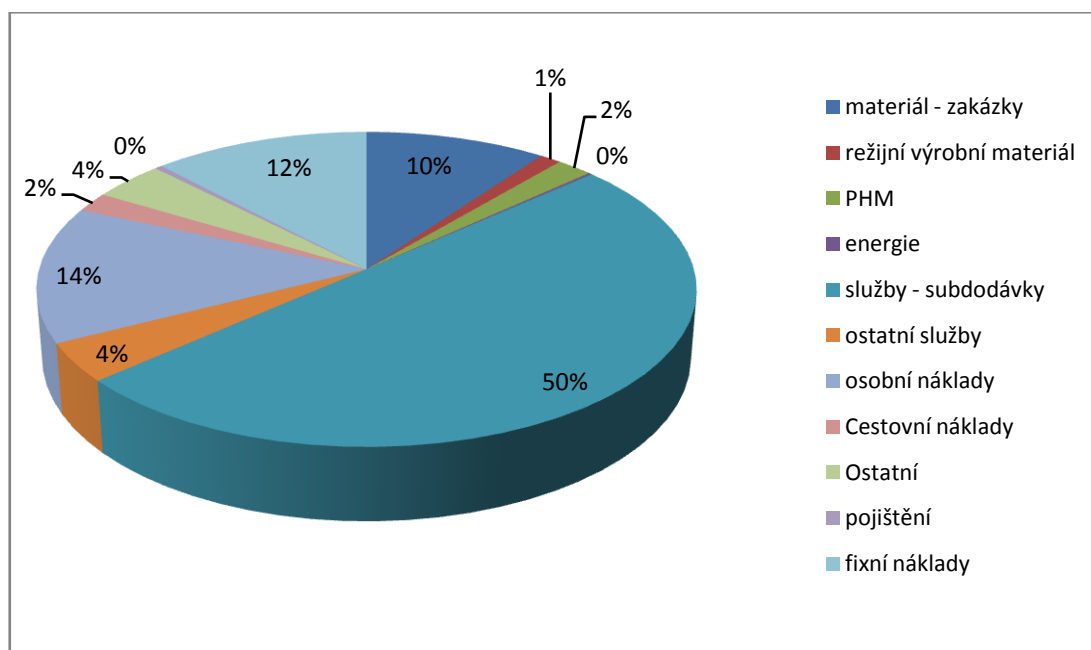


Obrázek 10 – Struktura nákladů r. 2012 v truhlářské divizi

Z grafu struktury nákladů truhlářské divize je patrné, že největší podíl nákladů zaujímá materiál nutný pro realizaci zakázek (32%) a mzdové náklady výrobních dělníků (21%). Náklady na kooperaci s jinými firmami činí 7%. Tyto nejsou tak vysoké jako třeba u stavební divize, jelikož je truhlářská divize plně soběstačná ve výrobě a kooperaci využívá jen při nadměrné zakázkové naplněnosti. Téměř při všech výrobních operacích je nutná elektrická energie, spotřeba energií činí tedy 3%. Režijní výrobní materiál (2%) je tvořen spojovacím materiálem, drobným ručním náradím, řeznými a obráběcími nástroji pro výrobní zařízení. V ostatních službách (2%) jsou náklady na telefonní služby, školení, propagaci a opravy zařízení a vozového parku.

Fixní náklady divize činí 28% a tvoří ji jak fixní náklady této výrobní divize, jako jsou odpisy, náklady na finanční leasing obráběcích strojů, mzdové náklady vedoucího divize a především mzdové náklady střediska přípravy výroby. Každá výrobní divize má ve svých fixních nákladech i podíl na nákladech ekonomické divize a divize správy majetku.

#### 5.4.2 Stavební divize

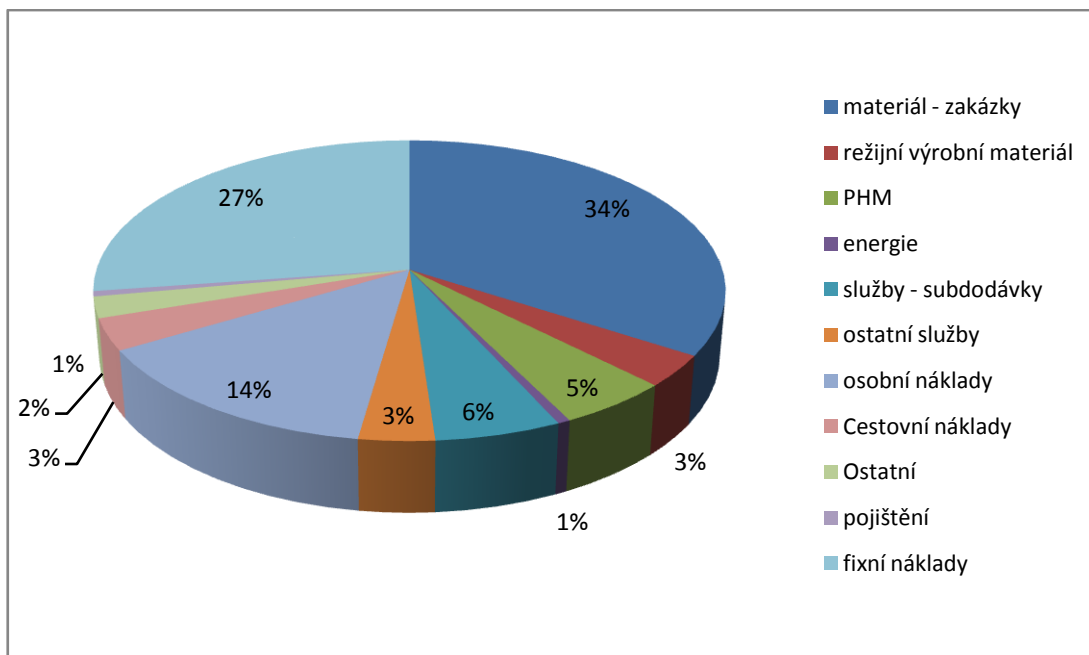


Obrázek 11 - Struktura nákladů ve stavební divizi [vlastní zpracování]

U stavební divize jsou nejvyšším procentem zastoupeny náklady na subdodávky (50%), kde si firma pro stavební dílo najímá specializace, které nemá ve svém portfoliu, nebo nemůže dílo v daném termínu zvládnout vlastními kapacitami. Další významnou položkou je materiál spotřebovaný pro realizaci zakázek (10%) a mzdy výrobních dělníků (14%). Ostatní služby (4%) obsahují náklady na telefonní hovory, opravy a údržbu vozidel. V této divizi jsou realizovány zakázky mimo pravidelné pracoviště zaměstnanců, cestovní náhrady činí 2% nákladů. V ostatních nákladech je cena prodaného materiálu, pro který nemá již firma využití a který byl prodán. Náklady na energii a pojištění jsou vzhledem k vyšším celkovým nákladům v této divizi zanedbatelné.

Fixní náklady činí v této divizi 12% celkových nákladů. K poměru celkových nákladů je to nižší hodnota, než u ostatních divizí, v absolutní částce má divize výroby nejvyšší fixní náklady. Přestože tato divize nepoužívá žádné náročné zařízení a mechanizaci (tyto si najímá v rámci subdodávek) vysoké fixní náklady jsou způsobeny tím, že tato divize se podílí nevyšší hodnotou na firemní správní režii. Tato správní režie, která je tvořena z nákladů ekonomické divize a divize správy a vedení, je přiřazována dle rozvrhové základny počtu zaměstnanců. Jelikož ve stavební divizi pracuje největší počet zaměstnanců, podílí se i tato divize nejvyšším podílem na této režii.

### 5.4.3 Divize ochranných stavebních prvků



Obrázek 12 - Struktura nákladů divize ochranných stavebních prvků

[vlastní zpracování]

V této nejmenší výrobní divizi firmy, ve které pracuje jen 10 zaměstnanců, je realizována specializovaná stavební činnost, kterou je schopna vykonávat vlastními kapacitami. Tomu odpovídá i struktura jejích nákladů. Největší podíl zaujímá materiál spotřebovaný na zakázky (34%) a mzdové náklady výrobních dělníků (14%). Subdodávky činí 6% nákladů a spotřeba PHM činí 5% nákladů.

U všech divizí dominují náklady, které jsou nutné v výrobě, tj. spotřeba materiálu a náklady na subdodávky. Pokud by se firma hledala cesty ke snižování nákladů, měla by se zaměřit na tyto položky, kde je vzhledem k vysokým objemům velká šance na úspory.

## 5.5 Bod zvratu

Stanovení bodu zvratu je důležitý orientační a pomocný ukazatel finančního plánování každé firmy. Firma XY s.r.o. nevyrábí v žádné ve své divizi kusovou výrobu, kde by stanovila bod zvratu k jednotce množství. Pro všechny divize je bod zvratu určen jako finanční objem výkonů - zakázek, které musí divize realizovat aby pokryla své režijní náklady. Jelikož má každá divize jinou výši fixních nákladů a jinou nákladovou funkci je také pro každou divizi stanoven bod zvratu.

Pro co nejpřesnější stanovení této hranice se firma snaží co nejvíce nákladů přiřadit k zakázkám které jsou realizovány. Do nákladů zakázky vstupuje především přímý materiál a služby subdodavatelů. Dále jsou zde zahrnovány náklady na mzdy výrobních pracovníků + odvody sociálního a zdravotního pojištění, cestovní náhrady a PHM, výrobní režijní materiál, energie, taky náklady na pojištění a opravy vozidel nebo i kurzové rozdíly související s pořízením materiálu nebo fakturací odběrateli.

Ostatní náklady divize, které nelze přiřadit k zakázce jsou považovány za výrobní režii jednotlivých divizí a spadá do fixních nákladů. Fixní náklady také tvoří podíl na správních režii, kterou tvoří divize administrativy a vedení.

Pro stanovení tohoto podílu je určena rozvrhová základna počet zaměstnanců jednotlivých divizí. Divize s nejvyšším počtem zaměstnanců tak nese největší podíl těchto správních nákladů a naopak. Proto má stavební divize nejvyšší FN, i když její stav výrobních zařízení je oproti divizi výroby nábytku výrazně nižší.

### 5.5.1 Nákladová funkce a bod zvratu pro truhlářskou divizi

Roční nákladová funkce pro divizi truhlářské výroby:

$$N = FN + 0,72 Q$$

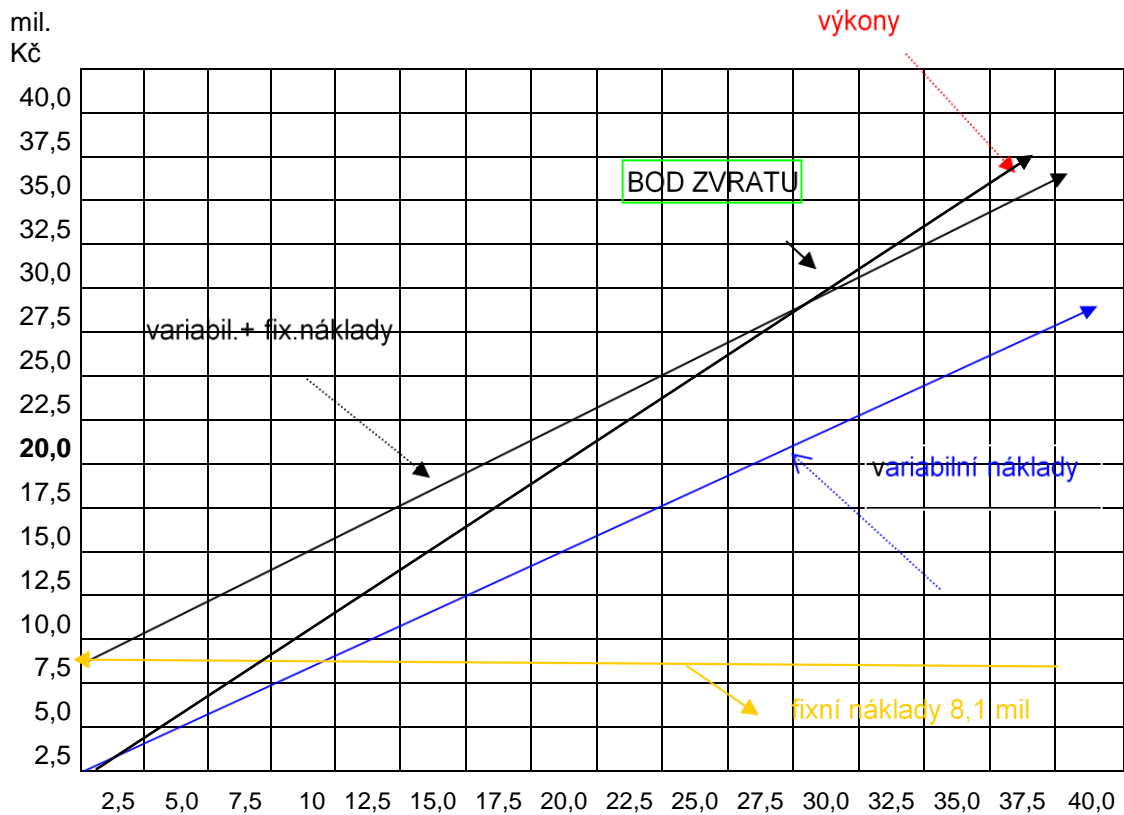
kde FN = 8,1 mil a VN činí 72 % z výkonů na zakázku

Bod zvratu :

$$BZ = \frac{8,1 \text{ mil}}{100\% - 72\%} = 28,9 \text{ mil Kč}$$



### 5.5.2 Bod zvratu truhlářské divize



Obrázek 13 - Bod zvratu graficky pro truhlářskou výrobu [vlastní zpracování]

### 5.5.3 Nákladová funkce a bod zvratu pro stavební výrobu

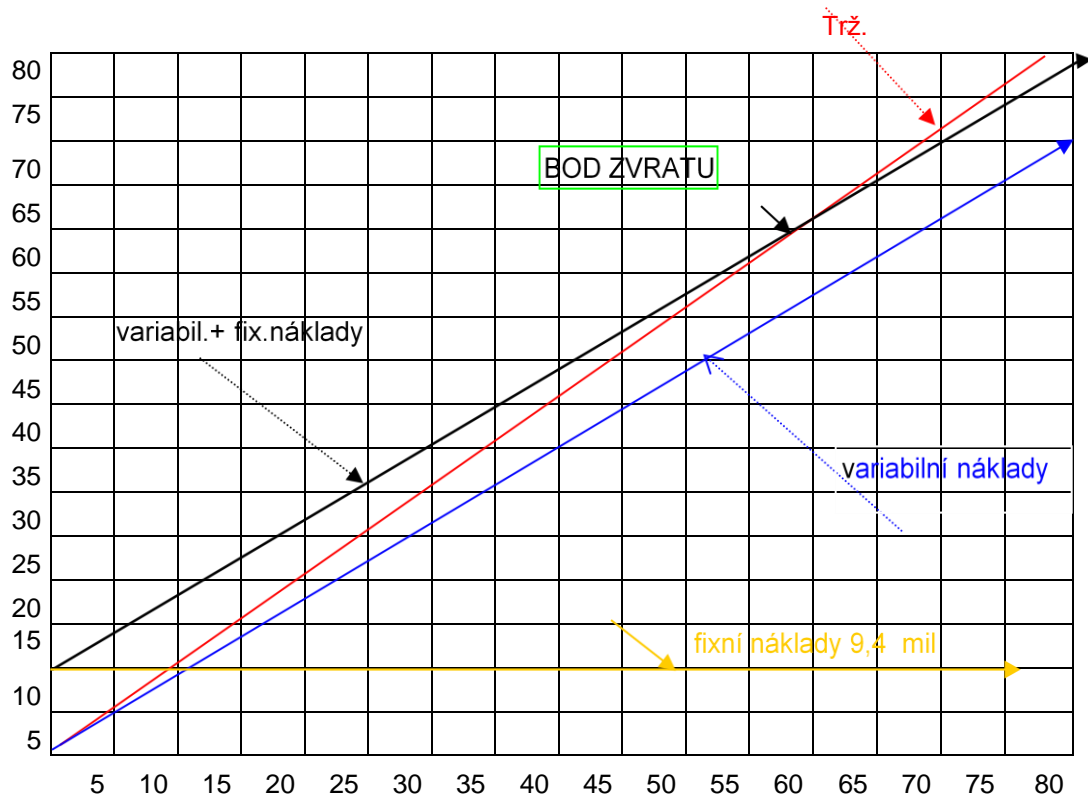
$$N = FN + 0,853 Q$$

Kde FN = 9,4 mil a VN činí 85,3 % z výkonů na zakázku

Bod zvratu :

$$BZ = \frac{9,4 \text{ mil}}{100\% - 85,3\%} = 64 \text{ mil Kč}$$

### 5.5.4 Bod zvratu stavební divize



Obrázek 14 - Bod zvratu graficky pro stavební divizi [vlastní zpracování]

### 5.5.5 Nákladová funkce a bod zvratu pro divizi ochranných stavebních prvků

$$N = FN + 0,68 Q$$

Kde FN = 4,5 mil a VN činí 68 % z výkonů na zakázku

Bod zvratu :

$$BZ = \frac{4,5 \text{ mil}}{100\% - 68\%} = 14 \text{ mil Kč}$$

### 5.5.6 Analýza nákladových funkcí a příspěvku na úhradu

Z výše uvedených nákladových funkcí je patrné, že neefektivněji vyrábí divize ochranných stavebních prvků, která při realizaci svých zakázek vytváří příspěvek na úhradu fixních nákladů 32 haléřů z každé koruny výkonů. Tento vyšší podíl oproti klasické stavební výrobě vyplývá ze specializace kterou tato divize nabízí.

Truhlářská výroba přispívá 28 haléři a stavební výroba, kde je zvláště v posledních letech vysoký pokles poptávky a firma je nucena pro získání kontraktů nabídnou odběratelům nižší cenu než konkurence, dosahuje krycího příspěvku 14,7 %.

Přes toto poměrové vyjádření přispívá stavební divize na pokrytí fixních nákladů v absolutních hodnotách nejvíce, jelikož její výkony činí až 60 % výkonů celé firmy.

Toto porovnání nákladových funkcí jednotlivých středisek, je také pro firmu ukazatelem, kterou divizi by měla rozvíjet a zaměřit se na zvýšení jejich tržeb.

## 6 ODPOVĚDNOSTNÍ ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

Jak již bylo zmíněno dříve, společnost XY s.r.o. se skládá ze tří výrobních divizí, které fungují jako samostatná zisková střediska, která jsou zodpovědná za získání a realizaci svých zakázek a také za dosažení stanovených hospodářských výsledků.

Ke splnění těchto úkolů potřebují informace jak o struktuře nákladů a jejich nákladových funkcích a také o zakázkách které realizují a které jsou stěžejní pro ziskovost střediska.

Pro zajištění odpovědnostního řízení nákladů je stanovena organizační struktura podniku, kdy jsou dány jasné pravomoci a zodpovědnost. Pracovníci středního i vrcholového managementu jsou motivováni prémiovými odměnami, při splnění zadaných limitů firmy.

### 6.1.1 Informační systém

Firma v roce 2006 implementovala informační systém QI. Od této doby využívá moduly:

- Ekonomika, který obsahuje podmoduly účetnictví, finance a majetek
- Lidské zdroje, kde zpracovává mzdy a eviduje personální informace
- Obchod a marketing, který obsahuje skladové hospodářství, obchod, CMR a marketing
- Řízení firmy, který firma využívá pro plánování a vyhodnocení

Pro samotnou výrobu není informační systém dosud používán.

### 6.2 Vyhodnocení zakázek

Aby mohly být vyhodnocovány firemní výstupy, je ve firmě zaveden systém informací o realizaci zakázek a dále hodnocení daného hospodaření střediska a také divize.

Správné rozhodnutí může být provedeno jen tehdy, jsou – li informace nutné pro jeho realizaci poskytnuty správně a včas.

Pro práci vedoucích středisek, kteří jsou zodpovědní za realizaci přidělené zakázky je v informačním systému, modulu obchodní případy, vytvořena databáze, kde mohou kdykoliv zjistit výši výnosů a přímých nákladů, které byly na konkrétní zakázku zaúčtovány. Jelikož se ale při výrobním procesu nespotebouvávají jen přímé náklady a je nutné, aby již střední management měl komplexní informace o struktuře nákladů, obsahuje toto vyhodnocení ještě adekvátní podíl na režijních nákladech, který spotřebovává dané středisko.

Tabulka 4 – Příklad vyhodnocení zakázky z IS

Číslo zak.	Název akce	Výnosy	Náklady	Rozdíl	režijní náklady	HV
023/06/200	compactplaten	201 824	268 372	-66 548	35 255	-101 803
120/10/200	Climax	273 590	182 147	91 443	47 791	43 652
133/10/200	UOCHB	2 215 230	1 503 969	711 261	386 920	324 341
135/11/200	Teslice	132 666	110 098	22 568	23 174	-606
136/11/200	Praha K-stav	300 135	292 971	7 164	52 428	-45 264
	Celkem	3 123 445	2 357 557	765 888	545 567	<b>220 321</b>

Režijní náklady jsou stanoveny pro každé středisko zvlášť dle plánu výkonů a plánu režijní přírážky. Poté se čtvrtletně aktualizuje dle skutečné výše nákladů, tak jak jsou známy z účetních dat. Tím, že je již do hospodaření zakázek zahrnuta režijní přírážka, údaj HV je údajem o celkovém hospodaření střediska.

Tato databáze je vedoucím k dispozici on-line a mohou ji kdykoliv aktualizovat za vybrané časové období.

### 6.3 Vyhodnocení jednotlivých středisek a divizí

Dalším informačním stupněm o podnikovém hospodaření je pravidelný měsíční report, který je poskytován vedoucím pracovníkům. Jeho cílem je nejen zobrazit výnosy a náklady v klasické účetní struktuře výkazu zisku a ztráty, ale i poskytnout snadnou orientaci pracovníkům, kteří nemají účetní znalosti.

Základem je vyhodnocení zakázek pouze v přímých nákladech + jsou ještě zobrazeny údaje o režijních nákladech v členění na výrobní režii a správní.

Tabulka 5 – Příklad měsíčního reportu střediska kovovýroba

Celkem za zakázky (výnosy, náklady, rozdíl)	3 123 445	2 357 557	765 888
Celkem hospodaření ze zakázek za 1 - 5/2012			765 888
Výrobní režijní náklady střediska			202 899
<b>* Provozní hospodaření střediska</b>			562 989
správní režie střediska			342 668
<b>** HV střediska kovovýroba</b>			<b>220 321</b>
Celkové fixní náklady za 1 - 5 /2012			545 567
Průměrné režijní zatížení připadající na 1 měsíc			109 113
Režijní zatížení v % (vztaženo k výkonům)			17,47%
Ziskovost ze zakázek rok 2012			20,60%

V rámci tohoto vyhodnocení dostávají vedoucí pracovníci údaje o hrubé ziskovosti na zakázkách, o jejich výrobních režijních nákladech, které vznikají v jejich středisku, o jejich podílu na správní režii firmy.

Součet obou těchto režii tvoří výši fixních nákladů střediska. Pro srovnání s minulými obdobími, je zde ještě údaj o průměrné výši fixních nákladů připadající na jeden měsíc.

Režijní zatížení v % je důležitá informace v porovnání s průměrnou ziskovostí ze zakázek. Pokud je tato vyšší než je ziskovost, středisko je v minusovém výsledku hospodaření.

Informací o ziskovosti ze zakázek, firma průběžně aktualizuje nákladové funkce za všechna svá střediska.

Mimo tento report, obdrží vedoucí i výsledovku v klasické struktuře druhového členění nákladů.

## 7 NÁVRHY A DOPORUČENÍ

### 7.1 Nákladová alokace fixních nákladů

Ze struktury nákladů viz tabulka č. 3 je patrný nezanedbatelný podíl fixních nákladů na celkových nákladech firmy. Je zřejmé, že jak firmy které potřebují existenčně zlepšit výsledky hospodaření, tak firmy které jsou úspěšné, musí neustále zefektivňovat výrobní proces, aby snížily své variabilní náklady a také musí neustále analyzovat své fixní náklady a hledat úspory v těchto položkách. Plošné bezmyšlenkovité snižování, může firmě spíše uškodit než přinést kýžený efekt.

Aby byly nalezeny opravdu přínosné a hodnotné návrhy, je nutné zapojit a motivovat pracovníky veškerých středisek.

Další nezbytností je zvolit co nejpřesnější postup nákladové alokace především správních nákladů, která by zajistila přiřazení těchto nákladů dle vazeb jejich spotřeby a důvodů vzniku.

Je nemožné takto přiřadit veškeré správní náklady, ale u některých položek by dle mého názoru bylo možné změnit způsob přiřazování.

Firma XY s.r.o. si zvolila pro stanovení podílu na správní režii jako rozvrhovou základnu počet zaměstnanců. Výhodou tohoto způsobu je jeho snadná aplikace, nevýhodou je jeho plošnost a nepřesnost, která nemotivuje k přehodnocení, zda jsou tyto náklady pro firmu opravdu nezbytné.

#### 7.1.1 Návrh nových rozvrhových základnen

Fixní náklady firmy se skládají z výrobní režie jednotlivých divizí a režie správní. Zatím co výrobní režie je přiřazena k divizi, která ji spotřebovává, správní režie je rozdělována dle jednotného klíče. Podíl výrobní režie na celkových fixních nákladech je 68% a správní režie 32%.

Soupis nákladů, kde navrhuji změnu rozvrhové základny:

- Náklady ekonomické divize

Pro rozdělení účetní a ekonomických nákladů bych jako rozvrhovou základnu zvolila objem výkonů daného střediska. V návrhu tohoto přiřazení nepůjde o motivaci ke snížení nákladů, ale ke spravedlivějšímu rozdělení, kdy z firemní praxe

vyplývá, že největší počet dokladů a účetních úkonů vyžaduje středisko s největším obratem.

- Odpisy majetku

Odpisy pracovních strojů a výrobních zařízení jsou již prvotně přiřazovány jako výrobní režijní náklady k divizím které je používají. Odpisy výrobního areálu, inženýrských sítí a informačního systému jsou vedeny jako správní náklady. Jako rozvrhovou základnu rozdělení odpisů majetku bych použila podíl na využívání firemních prostor – tj. podíl na podlahové ploše. Pro odpisy informačního systému bych zvolila počet přístupů do tohoto systému.

- Pojištění

Stejně jako odpisy, jsou některé náklady na pojistné již prvotně přiřazovány k divizím, které jej spotřebovávají. Jedná se o pojistné motorových vozidel, zásob, výrobního zařízení a zákonného pojištění zaměstnanců. K procentnímu rozdělení zůstává pojištění odpovědnosti z výkonu činnosti a živelné pojištění budov. Toto by mohlo být rozděleno podobně jako odpisy podle skutečně využívané plochy v areálu.

- Ostatní služby

Poměrně vysoké částky správních nákladů zaujímají náklady na správu informačního systému, PC a firemní počítačové sítě. Tyto náklady by mohly být rozděleny podle počtu uživatelů počítačů. Tímto rozdělení nákladů by byly střediska motivovány, aby byly pořizovány pro zaměstnance, kteří jej skutečně potřebují a mohlo by dojít k redukci těchto nákladů.

Náklady na reklamu a propagaci bych rozdělila podle výkonů jednotlivých divizí. Zbývají náklady na ostrahu, certifikaci, úklid, poštovní služby a jiné drobné náklady, jejichž jiné rozdělení nepřinese větší efekt. Tyto bych ponechala v režimu rozdělení dle počtu zaměstnanců.

- Náklady na opravy

Výdaje za opravy a údržbu výrobního areálu by byly rozděleny stejným poměrem jak je využíván výrobní areál – dle podlahové plochy.

- Náklady na úroky z úvěrů

Firma využívá bankou poskytnutého revolvingového úvěru. Úroky z tohoto úvěru jsou zařazeny do správní režie. Rozdělení dle počtu zaměstnanců není rozdělením v poměru, tak jak jej jednotlivé divize skutečně využívají.



Každá divize využívá tento revolvingový úvěr v jiném rozsahu. Jelikož každá působí na jiném regionálním trhu, má každá divize i jiný typ odběratelů a také jinak přísné platební podmínky. V zájmu snižování těchto nákladů je, aby jednotlivé divize, které si vybírají pro realizaci svých zakázek své dodavatele samy, přenášely platební podmínky na své dodavatele. V praxi ale často dochází k pro firmu nepříznivému rozdílu mezi splatností odběratelských a dodavatelských faktur.

Tento rozdíl musí firma vykryt z revolvingového úvěru. Proto by náklady na spotřebu těchto nákladů měly odpovídat čerpání úvěru za jednotlivé divize.

Pro toto rozčlenění jsem navrhla tuto tabulku:

*Tabulka 6 - Rozdělení nákladů na úvěr v tis. Kč [vlastní zpracování]*

	Truhlářská divize	Stavební divize	Divize ochranných stavebních prvků	Celá firma
Pohledávky	6 000	11 000	7 000	
Závazky	5 000	12 000	2 000	
Rozdíl	1 000	-1 000	5 000	
Nedokončená výroba	2 000	6 000	2 000	
Celkem	3 000	5 000	7 000	15 000
Podíl na spotřebě	20%	33%	47%	100%
Výše úroků				700
Podíl na úrocích	140	233	327	700

Mimo nákladů z rozdílu zůstatků pohledávek a závazků, je nutné také zohlednit náklady které vznikají firmě z titulu rozpracované výroby, kdy musí financovat mzdy zaměstnanců a materiálové vstupy do doby než je zakázka vyfakturována. Tyto náklady ještě navyšují rozdíl mezi pohledávkami.

Toto přiřazení nákladů by mohlo vést ke snižování nákladů na úvěr, jelikož jednotlivé divize by měly možnost sledovat, jak jejich snaha o nasmlouvání lepších platebních podmínek má přímý dopad na jejich náklady.

Pro ostatní náklady, jakými jsou náklady na vedení a správu, spotřebu režijního materiálu daní a poplatků jsem nenalezla lepší alternativu rozdělení, než je dosud používaná.

Tímto navrženým postupem by bylo možné přesněji přiřadit až 65% správních nákladů. Nová metoda by si nevyžádala žádné nové investice, jen nárůst práce v ekonomické divizi.

Kromě stanovení podílu na úroky, které by se musely měsíčně propočítat dle aktuálních účetních dat, se jedná o jednorázové stanovení podílů dle podlahové plochy a počtu uživatelů, které by se pak používaly celý rok.

Samotné přiřazení nákladů je možné realizovat s pomocí tabulkového programu a není ani nutná zakázková úprava v informačním systému.

## 7.2 Odpovědnostní řízení

Pracovníkům odpovědným za jednotlivá zisková střediska jsou poskytovány dostatečné informace o vyhodnocení zakázek a měsíční reporty, kde získají přehled o výši nákladů na zakázky a režijních nákladů.

Slabým místem těchto informací je okamžik, kdy jsou jim tyto údaje poskytnuty.

Teprve po skončení zakázky vedoucí pracovníci zjistí, zda byla zisková nebo na ní došlo ke ztrátě. V takové chvíli již nelze žádný z těchto nákladů ovlivnit, a tudíž tyto informace byť mají dostatečnou vypovídací schopnost, nemají dostatečnou akceleraci pro eliminaci ztrát.

Řešením pro stavební část firmy by bylo využití informačního systému a rozpočtů, které se v rámci přípravy výroby sestavují před zahájením zakázky.

Tyto rozpočty jsou sestavovány pomocí externího programu RTS, který není součástí informačního systému, dle jednotlivých stavebních objektů (obr.č 14 ). Pak by stačilo jen zajistit export těchto dat do modulu projekty. Tyto data by fungovaly jako plán nákladů. Pro porovnání plánu a skutečnosti by bylo nutné zpřesnit metodiku účtování, kdy by se likvidace účetních dokladů musela ještě rozšířit. V současnosti je každý účetní doklad zaúčtován v členění na :

- druh nákladů
- nákladové středisko
- zakázku

Nově by přibyl ještě další údaj o stavebním objektu příslušné zakázky. Nespornou výhodou této podrobnější evidence je možnost sledovat průběh zakázek po uzavřených stavebních celcích a včasně se pak zaměřit na zakázky, které se svými reálnými náklady odchyľují od rozpočtu.

Zavedení této změny hodnocení zakázky by si vyžádalo jednorázové výdaje správcům informačního systému v rozsahu do 100 tis Kč za provedení zakázkové úpravy na míru a pořízení nového modulu IS v rozsahu do 50 tis. Kč a pak zvýšení ročních nákladů při zajištění správného chodu této aplikace do 30 tis. ročně. Rovněž by došlo k mírnému zvýšení náročnosti při likvidaci účetních dokladů.

Stavba :	<b>529/12/300 SLOV</b>	Rozpočet : 01
Objekt :	<b>SO 00 Slovar</b>	Stavební část

### REKAPITULACE STAVEBNÍCH DÍLŮ

Stavební díl	HSV	PSV	Dodávka	Montáž	HZS
1 Zemní práce	185 454	0	0	0	0
2 Základy a zvláštní zakládání	959 170	0	0	0	0
3 Svislé a kompletní konstrukce	294 464	0	0	0	0
4 Vodorovné konstrukce	122 386	0	0	0	0
61 Úpravy povrchů vnitřní	123 609	0	0	0	0
62 Úpravy povrchů vnější	3 888	0	0	0	0
63 Podlahy a podlahové konstrukce	1 946 600	0	0	0	0
64 Výplně otvorů	11 339	0	0	0	0
91 Doplnující práce na komunikaci	62 273	0	0	0	0
94 Lešení a stavební výtahy	8 051	0	0	0	0
95 Dokončují konstrukce	91 012	0	0	0	0
99 Staveništní přesun hmot	606 658	0	0	0	0
711 Izolace proti vodě	0	18 805	0	0	0
713 Izolace tepelné	0	188 755	0	0	0
764 Konstrukce klempířské	0	52 647	0	0	0
766 Konstrukce truhlářské	0	33 400	0	0	0
767 Konstrukce zámečnické	0	5 597	0	0	0
771 Podlahy z dlaždic a obklady	0	27 658	0	0	0
776 Podlahy povlakové	0	33 333	0	0	0
777 Podlahy ze syntetických hmot	0	9 339	0	0	0
781 Obklady keramické	0	32 926	0	0	0
783 Nátěry	0	695	0	0	0
784 Malby	0	14 858	0	0	0
798 Ostatní práce	0	178 200	0	0	0
M43 Montáže ocelových konstrukcí	0	0	0	9 167 103	0
M44 Montáže stabilních hasících zařízení	0	0	5 180	1 629	0
M99 Ostatní práce "M"	0	0	0	25 403	0
D96 Přesuny suti a vybouraných hmot	5 500	0	0	0	0
<b>CELKEM OBJEKT</b>	<b>4 420 402</b>	<b>596 212</b>	<b>5 180</b>	<b>9 194 135</b>	<b>0</b>

Obrázek 15 – Položkový rozpočet – rekapitulace [interní zdroj]

Výše navržený postup řeší ve firmě operativnější řízení variabilních nákladů.

Dle mého názoru je také nutné, mít větší kontrolu i nad náklady fixními, které v jednotlivých analyzovaných letech dosahovaly výše 15 – 20% z celkových nákladů firmy.

Pro tuto kontrolu by mohl sloužit rozpočet firmy, který by byl sestavován v členění na jednotlivá výrobní i nevýrobní střediska.

Jelikož firma nemá středisko controllingu, do tvorby tohoto rozpočtu, by byli zapojeni především pracovníci ekonomické divize, kteří by byli pověřeni jeho přípravou. Aby nebyl rozpočet příliš časově náročný, pro účely řízení nákladů jednotlivých středisek by dostačoval jen rozpočet na úrovni výsledovky. Pokud by vedení firmy vyhodnotilo rozpočet jako užitečný nástroj, mohl by být v dalších letech rozšířen o rozpočet rozvahy a cash flow.

### **7.2.1 Návrh postupu při tvorbě rozpočtu**

Pro plánování většiny položek nákladů by mohla firma využít data z předchozích účetních období. Vedoucí jednotlivých středisek by poskytli informace o plánované personální struktuře střediska v dalším období. Toto je nutné pro správný odhad osobních nákladů, ale také pro navýšení nebo snížení hodnot z minulých let. Dále je nutné pro vypracování rozpočtu získat plán investic, které bude středisko potřebovat pro svoji činnost. Také divize správy majetku musí dát k dispozici plán oprav a údržby stávajícího majetku a plán nových investic. Z těchto údajů je možné získat předběžný plán nákladů.

Jelikož firma pečlivě sleduje průměrnou výnosnost ze zakázek, je možné po naplánování fixních nákladů metodou zdola pak určit výnosy nutné k jejich pokrytí. Naplánováním zisku, budou určeny i výkony, které je nutno zrealizovat k jeho dosažení. Tyto výkony je třeba určit na úrovni středisek, z nichž budou sestaveny údaje za divizi a následně za celou firmu.

Tabulka 7 - Návrh plánování rozpočtových výkonů

	FN výrobní	FN správní	FN celkem	Průměrná ziskovost	BZ plán	Zisk plán	Výkony plán
Divize výroby nábytku	5,9	2,4	8,3	28%	29,6	2,0	36,8
Divize stavební výroby	5,5	3,5	9,0	15%	60,0	2,0	73,3
Divize ochr.stav. prvků	3,4	1,1	4,5	32%	14,1	1,0	17,2
Celá firma	14,8	7,0	21,8		103,7	5,0	127,3

V současnosti firma pouze pracuje s celkovým odhadem režijních nákladů, pak jsou stanoveny výkony, kterých dle předpokládané zakázkové naplněnosti, jsou schopny střediska dosáhnout a následně je stanovena ziskovost, které musí být ze zakázek dosaženo. Vedoucí pracovníci jsou prémiově odměněni, pokud je toto procento dodrženo nebo překročeno.

Výhodou rozpočtu je průběžné sledování odchylek od výkonů a ziskovosti a následná možnost korekce investic, pokud se hospodářský výsledek nevyvíjí dle stanovených cílů. Další nesporným pozitivem je možnost sledovat jednotlivé položky režijních nákladů položkově a vyhodnocením odchylek pak poskytnou vedoucím pracovníkům nástroj k provedení opatření.

Tabulka 8 – Návrh vyhodnocení rozpočtu po účetních položkách

Účetní položka	Plán měsíc	Plnění měsíc	Rozdíl	Rozdíl (%)	Plán rok	Plnění rok	Rozdíl rok	Rozdíl (%)
Spojovací materiál	2 000	0	-2 000	-100%	24 000	18 560	-5 440	-23%
Nástroje	10 500	13 710	3 210	31%	126 000	91 942	-34 058	-27%
PHM	32 000	43 505	11 505	36%	360 000	655 641	295 641	82%
Kancelářské potřeby	2 000	1 080	-920	-46%	24 000	34 778	10 778	45%
Telefonní hovory	12 000	10 087	-1 913	-16%	144 000	175 309	31 309	22%
Poštovné	500	231	-269	-54%	6 000	2 345	-3 655	-61%
Služby IT	30 000	49 800	19 800	66%	360 000	370 156	10 156	3%
Likvidace odpadů	4 000	5 325	1 325	33%	48 000	35 212	-12 788	-27%
Celkem materiál a služby	93 000	123 738	30 738	33%	1 092 000	1 383 942	291 942	27%

Zavedení pravidelného sestavování rozpočtu, by si nevyžádalo vysoké investice do software, pomocí kterého by byl rozpočet tvořen a vyhodnocován.

Pro vedoucí pracovníky by poskytnutí informací o plánovaném personálním obsazení a nutných investicích nebylo nijak časově náročné. Jednou ročně by zaslali poklady, které si i nyní vyhotovují pro svou potřebu.

Časová náročnost by vznikla pro zaměstnance ekonomické divize, kterým by nastaly nové povinnosti při hledání účetních dat z minulých období, dále při tvorbě položek ročního plánu a v neposlední řadě pak vyhotovením plnění plánu v pravidelných intervalech. Tyto by nemusely být nutně měsíční, spíše bych doporučovala čtvrtletní vyhodnocení, aby nedocházelo k zahlcení daty.

Nárůst práce není ale dle mého názoru v takovém rozsahu, aby si vyžádalo nové pracovní místo. Pokud se jednotlivé fáze rozdělí mezi všechny pracovníky ekonomické divize, je toto navýšení možné řešit prémiovým ohodnocením. Celkové zvýšení nákladů zavedením sestavování pravidelného rozpočtu by mohlo činit do 100 tis. Kč.

### **7.3 Změna organizační struktury**

V souvislosti s analýzou nákladů se nabízí ještě možnost snížení nákladů, která by si však vyžádala organizační změnu.

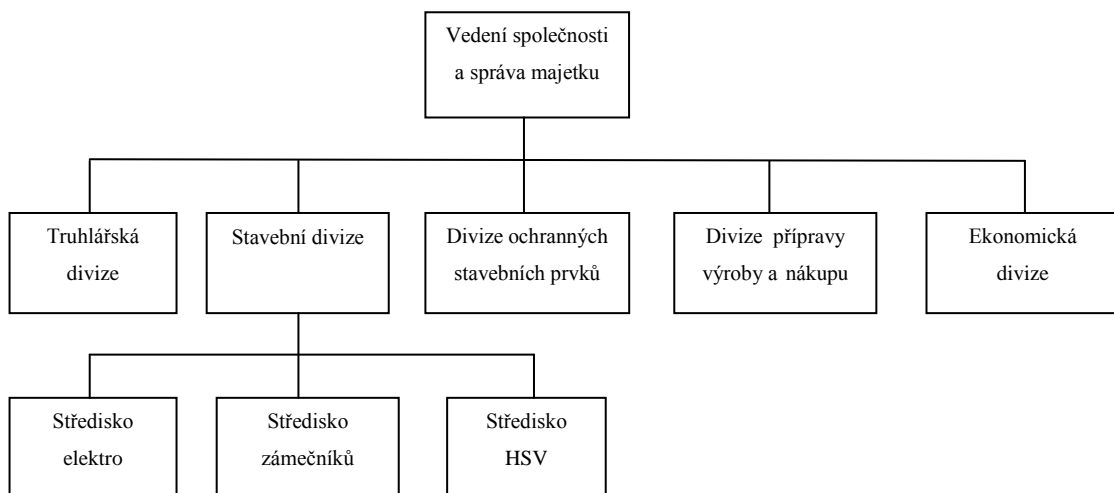
Z tabulky č. 2, kde je proveden rozbor nákladů dle jejich druhů vyplývá že náklady na materiál a služby se pohybuje v rozmezí od 76 – 83% celkový nákladů a v průměru za posledních čtyřech let činil 107 tis. Kč. Z této hodnoty činí režijní materiál a služby 4% zbytek tvoří materiál a subdodávky potřebné k realizaci zakázek. Firma pořizuje prostřednictvím externích dodavatelů náklady v hodnotě cca 100 mil. Kč.

Nákupem tohoto materiálu a subdodávek jsou pověřeni techničtí pracovníci jednotlivých divizí, v rámci realizace zakázky, kterou mají přidělenou. Jsou tedy zodpovědní za nákupní i realizační část.

V minulosti již firma měla ve své struktuře obchodní oddělení. S tímto ale nebyla spokojena, jelikož toto oddělení plošně nabízelo celý firemní sortiment, který firma vyrábí a který je značně různorodý. Toto oddělení tak nepřinášelo naplánovaný počet zakázek a jednotlivé divize, které si samy zajišťovaly většinu kontraktů, nesly jen náklady na toto středisko.

V návrhu nové struktury vycházím z vysokého potenciálu úspor, který čítá položka výkonová spotřeba. Domnívám se že, tak vysoký objem výdajů by si vyžádal nového pracovníka, který by měl na starosti nákupy všech divizí, tak jak jsou specifikovány z přípravy výroby. Tento pracovník by mohl být součástí samostatného střediska příprava výroby, která by zajišťovala jak projekční, konstrukční a rozpočtové práce, tak materiálové a subdodávkové vstupy.

Výhodou tohoto spojení příprava + nákup je informovanost o subdodávkových požadavcích v dostatečném předstihu, která je nutná pro zajištění časového prostoru pro vyjednávání o cenových a ostatních smluvních podmínkách. Zatím co u dodávek materiálu je firemním cílem uzavření rámcových smluv, kde jsou sjednány rabaty a výhodné platební podmínky, u subdodávek kdy se portfolio dodavatelů často mění, je podmínkou dosažení výhodné ceny zaslání poptávky v předstihu, co největšímu počtu dodavatelů. Naopak jednání v časové tísní firmu často nutí přistoupit na nežádoucí podmínky.



Obrázek 16 - Návrh nové organizační struktury

Tento návrh organizační struktury počítá s nárůstem jednoho pracovního místa - pracovníka nákupu. I když tímto dojde k nárůstu fixních nákladů, je velká pravděpodobnost, že tyto budou pokryty snížením nákladů variabilních, při úsporách na materiálu a službách.

### Závěr

Provedená analýza nákladů zobrazuje jejich strukturu v rámci celé firmy i jednotlivých vnitropodnikových útvarů. Skutečnost, že firma zařazuje do svých měsíčních reportů i informace o průměrné ziskovosti ze zakázek a fixních nákladech vypovídá o snaze poskytnou svému střednímu i vrcholovému managementu komplexní informace pro potřeby řízení. Důležitá je také srozumitelná forma, která je používána. I sebepřesnější sdělení není použitelné, pokud jej příjemce nedokáže snadno aplikovat v praxi.

V úvodu této práce bylo řečeno, že i způsob řízení nákladů by se měl vyvíjet spolu s firmou. Návrhy na nové rozdělení fixních nákladů, analýza sledování zakázek pomocí rozpočtu – plánu a následně jeho vyhodnocení, by mohl být jeden z kroků, kdy by se firma zase posunula v tomto nikdy nekončícím procesu.



**SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY**

- [1] ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Brno: Computer Press, 2006, vi, 182 s. ISBN 80-251-1124-5
- [2] Český statistický úřad. Nejnovější ekonomické údaje: [online]. [cit. 2013-08-04]. Dostupné z: <http://www.czso.cz/csu/csu.nsf/aktualniinformace>
- [3] FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, 391 s. ISBN 978-80-7357-712-4.
- [4] HRADECKÝ, Mojmir. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada, 2008, 259 s. ISBN 978-80-247-2471-3
- [5] KRÁL, Bohumil. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Prospektrum, 1997, 407 s. ISBN 80-717-5060-3.
- [6] KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Praha: Management Press, 2002, 547 s. ISBN 80-726-1062-7.
- [7] MÁČE, Miroslav. *Účetnictví a finanční řízení*. 1. vyd. Praha: Grada, 2013, 551 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4574-9.
- [8] LANG, Helmut. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. Vyd. 1. Praha: C.H.Beck, 2005, 216 s. ISBN 80-717-9419-8.
- [9] POPEŠKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 1. vyd. Praha: Grada, 2009, 233 s. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-2974-9.
- [10] POPEŠKO, Boris et al., *Manažerské účetnictví*. 1.vyd. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2008, 161 s. ISBN 978-80-7318-702-6.
- [11] STANĚK, Vladimír. *Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů*. 1.vyd. Praha: Grada Publishing, 2003, 236 s. ISBN 80-247-0456-0.
- [12] SYNEK, Miloslav. *Podniková ekonomika*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2000, 456 s. ISBN 80-717-9388-4.
- [13] SYNEK, Miloslav. *Manažerská ekonomika*. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 2011, 471 s. Expert (Grada). ISBN 978-80-247-3494-1.

- [14] ZÁMEČNÍK, Roman, Zuzana TUČKOVÁ a Ludmila HROMKOVÁ. *Podniková ekonomika II: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. Vyd. 1. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2007, 194 s. Prosperita firmy. ISBN 978-80-7318-624-1.

**SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK**

BZ	Bod zvratu
CN	Celkové náklady
FN	Fixní náklady
IT	Informační technologie
IS	Informační systém
PHM	Pohonné hmoty
SW	Software
VN	Variabilní náklady

**SEZNAM OBRÁZKŮ**

<i>Obrázek 1 - Typy variabilních nákladů .....</i>	21
<i>Obrázek 2 – Celkové a jednotkové fixní náklady (Popesko, 2009, str. 40) .....</i>	22
<i>Obrázek 3 – Analýza bodu zvratu u lineární průběhu nákladů .....</i>	26
<i>Obrázek 4 – Analýza bodu zvratu z nelineárního průběhu nákladů .....</i>	26
<i>Obrázek 5 – Organizační struktura společnosti XY s.r.o. [vlastní zpracování] .....</i>	35
<i>Obrázek 6 – Referenční stavba truhlářské divize .....</i>	36
<i>Obrázek 7 – Referenční stavba stavební divize .....</i>	38
<i>Obrázek 8 – Vývoj výnosů, nákladů a zisku v letech 2008 – 2012 .....</i>	40
<i>Obrázek 9 – Rozdělení variabilních a fixních nákladů [vlastní zpracování] .....</i>	43
<i>Obrázek 10 – Struktura nákladů r. 2012 v truhlářské divizi .....</i>	44
<i>Obrázek 11 - Struktura nákladů ve stavební divizi [vlastní zpracování] .....</i>	45
<i>Obrázek 12 - Struktura nákladů divize ochranných stavebních prvků .....</i>	47
<i>Obrázek 13 - Bod zvratu graficky pro truhlářskou výrobu [vlastní zpracování] .....</i>	49
<i>Obrázek 14 - Bod zvratu graficky pro stavební divizi [vlastní zpracování] .....</i>	50
<i>Obrázek 15 – Položkový rozpočet – rekapitulace [interní zdroj] .....</i>	59
<i>Obrázek 16 - Návrh nové organizační struktury .....</i>	63

**SEZNAM TABULEK**

<i>Tabulka 1 – Přehled zaměstnanců v letech 2008 – 2012 [vlastní zpracování] .....</i>	<i>39</i>
<i>Tabulka 2 - Položky nákladů v letech 2009 -2012 v tis Kč [vlastní zpracování ] .....</i>	<i>41</i>
<i>Tabulka 3 – Rozdělení nákladů v letech 2008 – 2011 [vlastní zpracování] .....</i>	<i>42</i>
<i>Tabulka 4 – Příklad vyhodnocení zakázky z IS.....</i>	<i>53</i>
<i>Tabulka 5 – Příklad měsíčního reportu střediska kovovýroba .....</i>	<i>54</i>
<i>Tabulka 6 - Rozdělení nákladů na úvěr v tis. Kč [vlastní zpracování].....</i>	<i>57</i>
<i>Tabulka 7 - Návrh plánování rozpočtových výkonů .....</i>	<i>61</i>
<i>Tabulka 8 – Návrh vyhodnocení rozpočtu po účetních položkách .....</i>	<i>61</i>