

# **Analýza řízení režijních nákladů ve vybrané společnosti**

Petr Libosvár

---

Bakalářská 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 BAKALÁŘSKÉ PRÁCE (PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: Petr Libosvár  
Osobní číslo: M12188  
Studijní program: B6208 Ekonomika a management  
Studijní obor: Management a ekonomika  
Forma studia: prezenční

Téma práce: Analýza řízení režijních nákladů ve vybrané společnosti

Zásady pro vypracování:

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

### I. Teoretická část

- Proveďte průzkum literárních zdrojů a zpracujte teoretické poznatky orientované na zadané téma jako východisko dané analýzy.

### II. Praktická část

- Charakterizujte vybranou společnost.
- Analyzujte současný systém řízení režijních nákladů ve vybrané společnosti.
- Navrhněte řešení řízení režijních nákladů ve vybrané společnosti.

Závěr

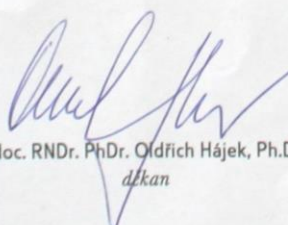
Rozsah bakalářské práce: cca 40 stran  
Rozsah příloh:  
Forma zpracování bakalářské práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

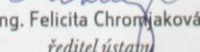
FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. Nákladové a manažerské účetnictví. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007, 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.  
HOPE, Jeremy a Steve PLAYER. Beyond performance management: why, when, and how to use 40 tools and best practices for superior business performance. 1st ed. Boston: Harvard Business Review Press, c2012, 387 s. ISBN 978-1-4221-4195-3.  
HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠÍŠKA. Manažerské účetnictví. 1. vyd. Praha: Grada, 2008, 259 s. ISBN 978-80-247-2471-3.  
POPEŠKO, Boris. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 1. vyd. Praha: Grada, 2009, 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.  
SYNEK, Miloslav. Manažerská ekonomika. 4., aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Grada, 2007, 452 s. ISBN 978-80-247-1992-4.

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Vendula Šocová  
Ústav podnikové ekonomiky  
Datum zadání bakalářské práce: 15. února 2016  
Termín odevzdání bakalářské práce: 16. května 2016

Ve Zlíně dne 15. února 2016

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



  
prof. Ing. Felicity Chronjaková, 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 užít své dílo – diplomovou/bakalářskou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s přípoštěním-li tak licenční smlouva uzavřená mezi mnou a Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně s tím, že vyrovnání případného přiměřeného příspěvku na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše) bude rovněž předmětem této licenční smlouvy;
- beru na vědomí, že pokud bylo k vypracování 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, považují se za součást práce rovněž i zdrojové kódy, popř. soubory, ze kterých se projekt skládá. Neodevzdání této součásti může být důvodem k neobhájení práce.

### Prohlašuji,

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

16.5. 2016



.....  
podpis diplomanta

## **ABSTRAKT**

Tématem bakalářské práce je analýza řízení režijních nákladů ve vybrané společnosti. Teoretická část je zaměřena na zpracování problematiky formou literární rešerše. Obsahuje základní pojmy týkající se nákladů a jejich řízení. Praktická část obsahuje představení společnosti a hospodářských výsledků. Následně analyzuje systém řízení režijních nákladů ve vybrané společnosti. Na základě provedené analýzy jsou navržena doporučení na zefektivnění řízení režijních nákladů společnosti.

Klíčová slova: Režijní náklady, řízení režijních nákladů, rozpočet, nákladové středisko, kalkulace, odchylka

## **ABSTRACT**

The following thesis analyses the management of overhead costs in a selected company. The theoretical part elaborates this topic through literary research, and includes basic definitions of concepts, as well as terminology, related to overheads and to their management. The practical part presents the selected company together with its financials, followed by an analysis of its overhead management system. Building on the results of this analysis, improvements are proposed to increase the company's overhead cost management system's efficiency.

Keywords: overhead costs, overhead cost management, budget, cost center, calculation, deviation

## **Poděkování**

Touto cestou bych rád poděkoval vedoucí mé bakalářské práce paní Ing. Vendule Šocové za odborné vedení, cenné rady a především za trpělivost a péči, kterou mi věnovala při realizaci této bakalářské práce.

Dále bych rád poděkoval vedení vybrané společnosti za poskytnutou dokumentaci, informace a konzultace, bez kterých by práce nemohla být vykonána.

## OBSAH

<b>ÚVOD</b> .....	<b>9</b>
<b>CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE</b> .....	<b>10</b>
<b>I TEORETICKÁ ČÁST</b> .....	<b>11</b>
<b>1 ÚČETNICTVÍ</b> .....	<b>12</b>
1.1 FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ .....	12
1.2 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ.....	12
1.3 SROVNÁNÍ FINANČNÍHO A MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ.....	13
<b>2 NÁKLADY PODNIKU</b> .....	<b>15</b>
2.1 DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ .....	15
2.2 ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	17
2.3 KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ .....	17
2.4 ČLENĚNÍ DLE ZÁVISLOSTI NA OBJEMU VÝKONŮ .....	18
2.4.1 Variabilní náklady .....	19
2.4.2 Fixní náklady.....	20
2.5 OSTATNÍ NÁKLADY DŮLEŽITÉ V ROZHODOVACÍM PROCESU .....	21
2.5.1 Relevantní a irelevantní náklady .....	21
2.5.2 Oportunitní náklady .....	21
2.5.3 Náklady vázané k rozhodnutí.....	22
<b>3 KALKULACE NÁKLADŮ</b> .....	<b>23</b>
3.1 KALKULAČNÍ VZORCE .....	23
3.2 DRUHY KALKULACÍ.....	26
3.2.1 Z hlediska času .....	26
3.2.2 Z hlediska způsobu sestavování .....	26
3.2.3 Ze strukturálního hlediska.....	27
3.3 ROZPOČTY.....	27
3.3.1 Důvody pro sestavování rozpočtů .....	27
3.3.2 Klasifikace rozpočtů.....	28
3.3.3 Vnitropodniková střediska .....	29
<b>4 ŘÍZENÍ REŽIJNÍCH NÁKLADŮ</b> .....	<b>31</b>
4.1 ROZPOČET REŽIJNÍCH NÁKLADŮ PODNIKOVÝCH STŘEDISEK .....	31
4.2 KONTROLA ROZPOČTŮ REŽIJNÍCH NÁKLADŮ .....	32
4.3 ČLENĚNÍ REŽIJNÍCH NÁKLADŮ STŘEDISEK.....	32
4.4 METODY POUŽÍVANÉ PŘI SESTAVOVÁNÍ ROZPOČTŮ REŽIJNÍCH NÁKLADŮ .....	32
4.4.1 Metoda režijní přírážky .....	33
4.4.2 Indexní metoda.....	33
4.4.3 Metoda dílčích aktivit .....	33
<b>II PRAKTICKÁ ČÁST</b> .....	<b>35</b>
<b>5 CHARAKTERISTIKA VYBRANÉ SPOLEČNOSTI</b> .....	<b>36</b>

5.1	HISTORIE SPOLEČNOSTI .....	36
5.2	PŘEDSTAVENÍ A PŘEDMĚT PODNIKÁNÍ SPOLEČNOSTI.....	36
5.3	ORGANIZAČNÍ STRUKTURA SPOLEČNOSTI.....	37
5.4	SWOT ANALÝZA .....	38
5.5	FINANČNÍ ANALÝZA SPOLEČNOSTI .....	40
5.6	ŘÍZENÍ NÁKLADŮ VE SPOLEČNOSTI.....	41
<b>6</b>	<b>ROZPOČTY SPOLEČNOSTI.....</b>	<b>44</b>
6.1	PROCES PLÁNOVÁNÍ ROZPOČTŮ VE SPOLEČNOSTI.....	44
6.1.1	Charakteristika vnitropodnikových středisek společnosti.....	45
6.2	TVORBA STŘEDISKOVÝCH ROZPOČTŮ.....	46
6.2.1	Roční plán režijních nákladů výrobních středisek .....	47
6.2.2	Roční plán nepřímých nákladů režijních středisek .....	48
6.3	KONTROLA ROZPOČTŮ .....	48
<b>7</b>	<b>ZHODNOCENÍ ŘÍZENÍ REŽIJNÍCH NÁKLADŮ VE SPOLEČNOSTI.....</b>	<b>56</b>
7.1	ZHODNOCENÍ PLÁNOVACÍHO PROCESU .....	56
7.2	ZHODNOCENÍ PROCESU KONTROLY .....	56
<b>8</b>	<b>DOPORUČENÍ NA ZLEPŠENÍ .....</b>	<b>58</b>
8.1	NÁVRH ZLEPŠENÍ PRO OPTIMALIZACI PLÁNOVÁNÍ .....	58
8.2	NÁVRH ZLEPŠENÍ PRO OPTIMALIZACI KONTROLY .....	59
<b>9</b>	<b>ZÁVĚR.....</b>	<b>60</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....</b>	<b>61</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....</b>	<b>63</b>
	<b>SEZNAM OBRÁZKŮ .....</b>	<b>64</b>
	<b>SEZNAM TABULEK.....</b>	<b>65</b>



## ÚVOD

V současné době globalizace a ostrých konkurenčních bojů, se kterými se setkáváme prakticky ve všech odvětvích, patří náklady mezi nejdůležitější ukazatele hospodaření společnosti. Ve tvrdém konkurenčním prostředí na trhu, kde je čím dál více vytvářen nepřetržitý tlak na ceny výrobků, je jedním z nejdůležitějších faktorů ovlivňujících maximalizaci zisku právě co nejefektivnější řízení nákladů a jejich minimalizace. Řízení položky režijních nákladů ve společnosti je jednou z klíčových oblastí, ve které může společnost, bez ohledu na předmět podnikání, získat výraznou konkurenční výhodu. Pokud nákladová strategie podniku není efektivní, může lehce dojít k existenčním problémům společnosti. Proto je při řízení režijních nákladů nezbytné, aby mělo vedení společnosti detailně zanalyzovanou složku režijních nákladů, bylo schopno přesně definovat důvody jejich vzniku a díky tomu je efektivně regulovat. Moderní ekonomické teorie pracují s nepřeberným množstvím různých metod řízení režijních nákladů. O účinnosti či neúčinnosti řízení rozhoduje právě vhodný výběr správné metody, která nejlépe odpovídá charakteru činností společnosti. I v dnešní době se ale najdou takové podniky, které nepřikládají velkou důležitost právě řízení nákladů režijních, která však ve své podstatě skrývá mnoho příležitostí pro zefektivnění.

Hlavním účelem této bakalářské práce je detailní analýza řízení nákladů ve vybrané společnosti s důrazem na řízení složky režijních nákladů. Práce je rozdělena do dvou částí, teoretické a praktické. Teoretická část je zaměřena hlavně na definici a vysvětlení důležitých pojmů a skutečností, na které pak navazuje část praktická. Analýza je zpracována jak za podnik jako celek, tak v rámci jednotlivých hospodářských středisek společnosti. Na základě analýzy stavu současného řízení režijních nákladů vybrané společnosti jsou navržena doporučení na možná zefektivnění.

## CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Hlavním cílem bakalářské práce je především analýza současného stavu řízení režijních nákladů ve vybrané společnosti a návrhy opatření, díky kterým je možné toto řízení v budoucnu zefektivnit. Tohoto cíle práce dosahuje díky srovnání poznatků odborné literatury s podnikovou praxí.

V teoretické části je použita metoda rešerše odborné literatury s prvky komparace různých názorů na problematiku pojetí nákladů, jejich členění a řízení ve společnosti. Díky této metodě je vypracován dostatečný teoretický podklad pro plnění cílů praktické části. Za zdroj informací, díky kterým je zpracována část praktická, jsou použity interní dokumenty společnosti a konzultace s vedoucím pracovníkem odpovědným za ekonomické řízení společnosti. Práce je zpracována v prostředí výrobní firmy. Vedení podniku si však nepřálo uveřejňovat přesná data a systém jejich řízení, a proto byla data vynásobena koeficientem. Na základě vnitropodnikových norem, předpisů a účetních výkazů byla použita metoda deskripce. Analýza je vytvořena formou kvalitativního výzkumu, který zjišťuje, s jakými náklady se ve společnosti setkáváme, jakým způsobem probíhá jejich řízení na úrovni vnitropodnikových středisek. Dále se zaměřuje na proces plánování a kontroly rozpočtů režijních nákladů. Tyto otázky jsou zodpovídaný prostřednictvím analýzy interních dokumentů společnosti, rozvahy, výkazu zisku a ztrát či analýzy interního účetního systému.

## **I. TEORETICKÁ ČÁST**

# 1 ÚČETNICTVÍ

Pojem účetnictví je v dnešní době veřejností spojován s určitou demonstrací finančních výsledků podniku. Toto tvrzení samozřejmě má od pravdy pramálo daleko. Jak tvrdí Popesko (2009, s. 28), účetnictví je „*nástrojem, který eviduje a umožňuje nám získávat informace o peněžních a hodnotových tocích uvnitř organizace*“. Různé typy účetnictví se dělí podle toho, jakým subjektům jsou tyto informace určeny, ať už pro potřeby interních nebo externích uživatelů.

Tato diferenciací je podle Krále (2006, s. 20) jednou ze základních myšlenek ovlivňující vývoj účetnictví 20. století. Pro podnik jako celek je velice důležité členit informace právě podle toho, komu jsou určeny. Když tedy vezmeme v úvahu právě rozdělení účetnictví podle vztahu k subjektu, kterému jsou tyto informace určeny, dělíme účetnictví na finanční a manažerské.

## 1.1 Finanční účetnictví

Informace, které demonstruje finanční účetnictví, jsou určeny jak pro interní, tak pro externí uživatele. Finanční účetnictví se dá také chápat jako soubor informací zobrazující společnost navenek. Důležitý je fakt, že je regulováno státem a následně upraveno legislativou ČR. V České republice existují dané účetní standardy a předpisy.

Hradecký a kolektiv (2008, s. 51) popisují takzvaný „*třístupňový model regulace*“, v němž pomyslný vrchol pyramidy tvoří norma nejvyšší právní síly zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb. V tomto systému je předepsáno, jakým způsobem musí být vyhotovovány účetní výkazy nebo například způsoby oceňování a odepisování majetku. Hlavní cíl finančního účetnictví tedy tkví ve srovnatelnosti jednotlivých podniků v čase a také finanční dohled státních institucí.

Z globálního pohledu existují dvě skupiny nejvýznamnějších standardů:

- Mezinárodní standardy finančního výkaznictví (IFRS/IAS)
- US GAAP (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 48)

## 1.2 Manažerské účetnictví

Hlavní rozdíl mezi finančním a manažerským účetnictvím spočívá hlavně v zainteresovanosti subjektů. Na rozdíl od finančního účetnictví, manažerské účetnictví je určeno především pro řízení podniku, finanční rozhodování a plánování. Manažerské účet-

nictví rovněž není regulováno, ani jinak stanoveno legislativně. Pro účely mé práce je nutné si jej blíže přiblížit. Jedním z hlavních účelů manažerského účetnictví je totiž také plánování a řízení nákladů ve společnosti. Pojem manažerské účetnictví se používá především v anglosaské oblasti Evropy. Na rozdíl od těchto zemí, se například ve francouzsky mluvících zemích používá pojem účetnictví pro řízení a konečně v německé literatuře se setkáváme s pojmem účetnictví nákladů a výnosů orientované na rozhodování. (Král, 2006 s. 20-21)

### **1.3 Srovnání finančního a manažerského účetnictví**

Manažerské i finanční účetnictví spočívají hlavně v zobrazení procesu podnikání, dále pak rozlišením informací, které podnik zpracovává a následně se rozhoduje v návaznosti právě na určitém typu informací. Další rozdíl vzniká v zásadách, které předepisují strukturu a správnost finančního účetnictví. Tato standardizace struktury finančního účetnictví vede hlavně k věrnému a objektivnímu zobrazení ekonomických výsledků, porovnání v čase a určité stabilitě požadavků na formu a obsah. Co se týče manažerského účetnictví, velmi důležitým rozdílem zůstává oceňování. Na rozdíl od finančního účetnictví, které používá pouze metodu oceňování ve skutečných cenách, manažerskému účetnictví slouží vícero druhů oceňování, neboť manažerům nezobrazuje jen skutečné výsledky, ale pomáhá k plánování do budoucna. Existuje zde také zásada, že čím horší má podnik výsledky, tím více by měl používat právě informace a metody manažerského účetnictví. (Lanča a Sedláček, 2005, s. 7; Král, 2002, s. 27-31)

Pro přehlednější demonstraci rozdílů a vztahu manažerského a finančního účetnictví poslouží následující tabulka.

Tab. 1 Rozdíly mezi manažerským a finančním účetnictvím (Lanča a Sedláček, 2005, s. 7)

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

## 2 NÁKLADY PODNIKU

Jak již evokuje název analýzy, zabývá se hlavně řízením nákladů ve společnosti. K vyhotovení takové analýzy je třeba si nejdříve podrobně popsat, co vlastně znamená pojem náklad a s jakými náklady se můžeme setkat v závislosti s řízením podniku.

Obecná teorie nákladů se také liší podle druhů účetnictví. Ve finančním účetnictví se náklady popisují jako „úbytek ekonomického prospěchu,“ který může být projevem buďto poklesem aktiv podniku nebo také přírůstkem dluhů vedoucích ke snížení vlastního kapitálu podniku. Ve finančním účetnictví jsou tyto náklady, společně s jejich opozitem zvaným výnosy, základním kamenem měření ekonomického výsledku. (Král, 2006, s. 44)

Naopak je tomu v pojetí nákladů v manažerském účetnictví, které vychází z charakteristiky „*hodnotově vyjádřeného, účelného vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově souvisejícího s ekonomickou činností.*“ (Král, 2002, s. 36-37).

A právě tato definice je pro tvorbu analýzy velice důležitá, protože vychází z toho, že je nezbytné zobrazovat reálnou hodnotu nákladů, tak také jejich hospodárné vynakládání a členění podle účelu. Pro efektivní poznání a řízení nákladů ve společnosti je nutné tyto náklady rozčlenit do jednotlivých stejnorodých skupin. Toto dělení je blíže popsáno v dalších kapitolách.

### 2.1 Druhovému členění nákladů

Náklady, které vstupují do reprodukčního procesu podniku, se dají rozlišit do jednotlivých druhů. Jsou to především náklady, které vstupují do tohoto procesu tzv. zvnějšku. Podle Krále (2006, s. 59) mezi základní druhy nákladů patří:

- spotřeba materiálu
- spotřeba a použití externích prací a služeb
- mzdové a ostatní osobní náklady
- odpisy dlouhodobě využívaného majetku
- finanční náklady

a dodává, že existují právě 3 vlastnosti těchto druhů nákladů, které jsou pro ně charakteristické:

- Z hlediska zobrazení těchto nákladů jsou prvotní, tzn., že již při svém vstupu do podniku se hned stávají předmětem zobrazení.

- Vznikají samotnou spotřebou výrobků, služeb či prací ostatních subjektů na trhu a dají se tedy popsat jako náklady externí.
- Pokud tyto náklady sledujeme z hlediska jejich dalšího podrobnějšího členění, jedná se o náklady jednoduché, jelikož již není možné dále tyto náklady členit do jednodušších složek.

Neexistuje však jedno univerzální celosvětově používané členění. Rozdílné postoje k členění se liší v závislosti na lokálních skutečnostech a obchodních zvycích. Pro porovnání difference v závislosti na prostředí můžou být za příklad dány rozdílné názory následujících autorů. Zatímco Král (2002, s. 59) vychází z prostředí českých podniků a české legislativy, Ogerová a Fibírová (1998, s. 64), které vychází z francouzského prostředí a v neposlední řadě Wöhe (1995, 630) vychází z prostředí německých podniků. Pro porovnání rozdílností slouží následující tabulka:

*Tab. 2 Srovnání autorů [vlastní zpracování]*

<b>Král</b>	<b>Ogerová a Fibírová</b>	<b>Wöhe</b>
Spotřeba materiálu	Spotřeba materiálu	Materiál, pomocný materiál, odpisy zařízení a budov
	Spotřeba energie	
Spotřeba externích služeb	Nakupované služby	Náklady za spotřebu externích služeb
Mzdové a ostatní náklady vč. SP A ZP	Mzdové náklady	Osobní náklady (mzdy, sociální dávky, tantiémy, provize)
Odpisy DHM		Daně, poplatky, příspěvky
Finanční náklady		Kapitálové náklady

Proč je tedy vůbec důležité a významné náklady členit podle jejich druhu? Existují zde 3 nejdůležitější důvody. Ať už to je jejich význam v podávání informací o spotřebování určitých ekonomických zdrojů na vstupu do podniku, díky kterému lze popsat i vztah pod-



niku k jeho okolí nebo například kvůli použití ve výkazu zisku a ztráty, sestavování rozpočtů a plánů. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 78)

Je nezbytné poznamenat, že druhová struktura nákladů je velmi odlišná u výrobních podniků a podniků poskytující služby. Výrobní firma má velké zastoupení materiálových nákladů, u podniků poskytující služby zase dominují osobní náklady.

## 2.2 Účelové členění nákladů

Jak již bylo zmíněno na konci minulé kapitoly, pokud chceme efektivně hodnotit přiměřenost vznikajících nákladů, nestačí náklady dělit pouze z hlediska druhu. Právě k větší efektivitě hodnocení přiměřenosti nám slouží členění z hlediska účelu, tzn. podle rozlišení činností, díky kterým vznikají dané náklady. Patří sem hlavně členění podle výkonů, a jednotlivých výrobních a nevýrobních činností. Podstatou členění nákladů podle účelu je členění podle jejich vztahu k příslušnému technologickému procesu na:

- náklady technologické, které se týkají stanovené kalkulační jednice, tj. vzniklé pouze v daném technologickém procesu (tj. v procesu přeměny ekonomických zdrojů) při výrobě daného výkonu
- náklady na vytvoření, zajištění a udržení podmínek průběhu daného procesu. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 78)

V tomto účelovém členění nákladů je důležité rozlišit náklady jednicové a náklady režijní. Jednicové náklady zastupují složku technologických nákladů, které souvisejí přímo s jednotkou výkonu, ať už s výrobkem nebo službou. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 79)

Na rozdíl od jednicových nákladů, náklady režijní nesouvisí přímo s jednotkou výkonu, ale souvisí s technologickým procesem jako celkem. V souvislosti s režijními náklady je důležité dodat, že jejich významnou část tvoří náklady na obsluhu a řízení podniku. Co se týče řízení těchto režijních nákladů, jedním z hlavních nástrojů jsou rozpočty, které mohou být dále rozvrhovány podle tzv. nákladových středisek. (Synek, 2007, s. 75)

Problematika řízení těchto nákladů je popsána v následujících částech práce.

## 2.3 Kalkulační členění

Kalkulační členění nákladů specifikuje, na jaké konkrétní výrobky anebo služby byly náklady vynaloženy. Toto členění je pro podnik důležité hlavně z hlediska zjišťování rentabi-

lity jednotlivých výrobků či služeb. Dále pak řídí výrobovou strukturu v podniku, protože jednotlivé výrobky mohou přispívat rozdílnou mírou k tvorbě zisku. Kalkulační jednotkou se tak stává konkrétní vymezený výkon. (Synek, 2007, s. 81)

Jinými slovy tuto definici popisuje Král (2006, s. 72), který uvádí, že toto členění nákladů úzce souvisí s účelovým členěním nákladů a je velmi důležité rozlišit souvislosti vzniku nákladů ať už k finálnímu nebo dílčímu výkonu. A právě toto přiřazování nákladů k finálnímu nebo dílčímu výkonu nazýváme kalkulačním členěním nákladů. Pro tvorbu kalkulací, neboli přiřazování nákladů předmětu dané kalkulace, můžeme náklady podniku rozdělit na náklad přímé a nepřímé.

Náklady přímé mohou být kalkulovány právě na jeden výrobek nebo výkon. Na rozdíl od nich, náklady nepřímé často nelze, nebo je to velice obtížné, kalkulovat na jediný výrobek nebo výkon, neboť souvisejí s více druhy výkonů, a proto se tyto náklady rozčítají dle určité metodiky do celkových nákladů. (Král, 2006, s. 81)

Lazar (2001, s. 19) vzájemně srovnává tyto dvě skupiny tak, že přímými náklady mohou být jednicové náklady a část výrobní, zásobovací a prodejní režie úzce související s konkrétním výkonem. Nepřímými náklady pak může být zbývající část nákladů středisek hlavní výroby a ostatní režijní náklady.

Kalkulační členění nákladů v podniku je důležité sledovat hlavně kvůli manažerské činnosti známé jako „vyrob nebo nakup“ („make or buy“), která porovnává náklady na vzniklý výkon a tím manažerům dopomáhá k rozhodnutí, jestli dané vstupy vyrábět nebo nakupovat. (Hradecký a Král, 1995, s. 53)

Otázku, má-li podnik přistoupit k metodě vyrobit nebo nakoupit, musejí obvykle řešit manažeři v době, kdy podnik, který vyvinul výrobek, případně jeho část, má problém s dosavadními dodavateli, se snižující kapacitou nebo měnící se poptávkou. (Referencefor-business.com, © 2016)

## 2.4 Členění dle závislosti na objemu výkonů

Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů se začalo systematicky používat ve Spojených státech amerických a nejedná se o nic jiného než členění podle závislosti na finálních nebo dílčích složkách výkonů. Za cíl si neklade pouze reflektovat výsledky z minulých let nebo srovnání skutečných výsledků s požadovaným stavem, ale také poskytuje informace o možnostech či alternativách budoucího stavu. Například, jakým způsobem se

změní ekonomické faktory (náklady, výnosy, zisk) po zvýšení objemu výroby o určité procento. (Král, 2006, s. 67)

Čechová (2011, s. 50) považuje jako základ členění nákladů v závislosti na objemu výkonů jejich rozdělení do dvou skupin:

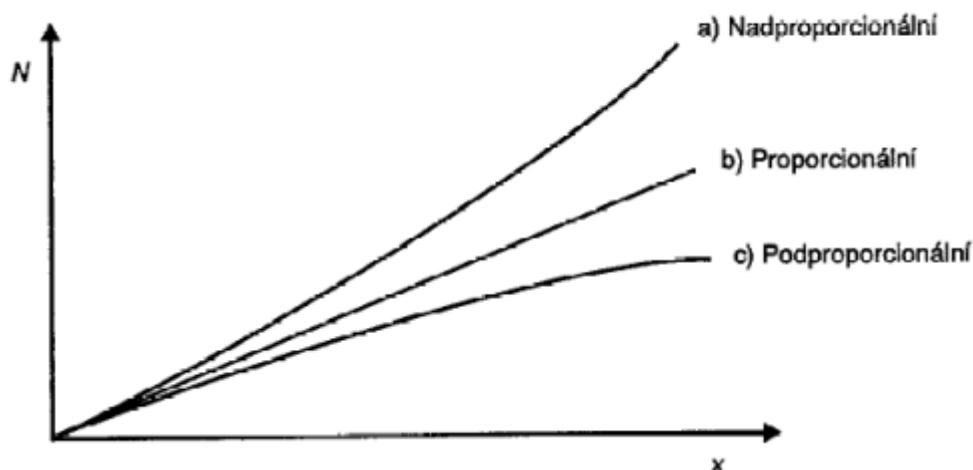
- Variabilní náklady – takové náklady, které se mění v závislosti na objemu výkonů podniku;
- Fixní (režijní) náklady – náklady, které se nemění v závislosti na změně objemu výkonů v určitém rozpětí.

#### 2.4.1 Variabilní náklady

Variabilní, nebo také proměnlivé, náklady lze definovat jako skupinu nákladů měnící se v závislosti na změnách objemu výkonů podniku. Na rozdíl od fixních nákladů jsou to vklady, které je možné technicky a ekonomicky rozdělit. Typickým představitelem variabilních nákladů mohou být například přímé mzdy výkonných pracovníků nebo přímý materiál. Variabilní náklady se dále mohou členit na:

- náklady proporcionální, které jsou přímo úměrné na počtu prováděných výkonů v podniku.
- náklady podproporcionální, které rostou nebo v absolutní výši pomaleji než prováděné výkony
- náklady nadproporcionální, které mohou růst v absolutní výši rychleji než daný objem prováděných výkonů. (Čechová 2011, s. 50)

Vztah těchto toto rozdělení variabilních nákladů popisuje následující graf.



Obr. 1 Průběh celkových variabilních nákladů (Král, 2002 s. 69)

Toto členění variabilních nákladů má význam hlavně při rozpočtování a kalkulaci samotných nákladů. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 79)

Král (2006, s. 75) považuje za nejdůležitější a nejjednodušeji vyjádřitelnou část variabilních nákladů právě část nákladů proporcionálních.

#### 2.4.2 Fixní náklady

Jak již bylo zmíněno, fixní, nebo také jinak režijní, náklady při změně rozsahu objemu výroby zůstávají neměnné. Tato skupina nákladů je vynaložena neohledně na realizovaném objemu výroby a jejich nezbytnost vychází z nutnosti zajistit hladký chod celého podniku. K jejich diferencii dochází skokově. Typickými představiteli této kategorie nákladů mohou být mzdy manažerů administrativních pracovníků, nájemné za nemovitosti, platba za energie nebo pojištění. Pro management podniku je velice důležité, aby nedošlo ke vzniku tzv. nevyužitých fixních nákladů, které vytváří právě nedostatečné využití výrobních kapacit. (Horngren, Harrison a Oliver, 2012, s. 925-926)

Je důležité dodat, že v praxi často záleží také na členění konkrétního nákladu v závislosti na jeho významnosti v určitém podniku. Takovou nákladovou položku, která nehraje v podniku významnou roli a má spíše variabilní parametry, může management podniku řídit jako náklad fixní. Většinou se jedná o náklady, které se obtížně přiřazují určitému výrobku nebo o náklady, jejichž výše je v úhrnu celkových nákladů podniku zanedbatelná. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 136-139)

## 2.5 Ostatní náklady důležité v rozhodovacím procesu

Existuje několik dalších druhů členění nákladů, se kterými se můžeme v souvislosti s vedením podniku setkat. Mezi další náklady, které svou formou mohou být velmi důležité ke správnému pochopení a následnému efektivnímu řízení použity, je třeba zmínit následující druhy nákladů.

### 2.5.1 Relevantní a irelevantní náklady

Pro ostatní členění nákladů tvořících podklad pro manažerské rozhodování o budoucnosti je typické, že vychází z odhadovaných nákladů zvažovaných variant, nikoli z těch reálných. Základním kamenem srovnatelnosti těchto variant je posouzení, zda-li bude daný náklad skutečně ovlivněn uskutečněnou variantou (změnou). Odpovědí na tuto otázku lze dosáhnout pomocí oddělení nákladů na relevantní a irelevantní náklady. Relevantní náklady jsou důležité z hlediska rozhodnutí o dané variantě, neboť se při uskutečněných změnách různých variant mění jejich hodnota, zatímco náklady irelevantní nejsou pro naše rozhodování důležité, protože při změně variant zůstávají ve stejné výši a umožňují tak manažerům ignorovat velké spektrum údajů, neboť ne každý náklad je ovlivnitelný sebelepším manažerským rozhodnutím. Důležitým pojmem v této problematice jsou tzv. rozdílové náklady související s relevantními náklady, které určují rozdíl nákladů před uvažovanou změnou a po ní. (Král, 2006, s. 75)

### 2.5.2 Oportunitní náklady

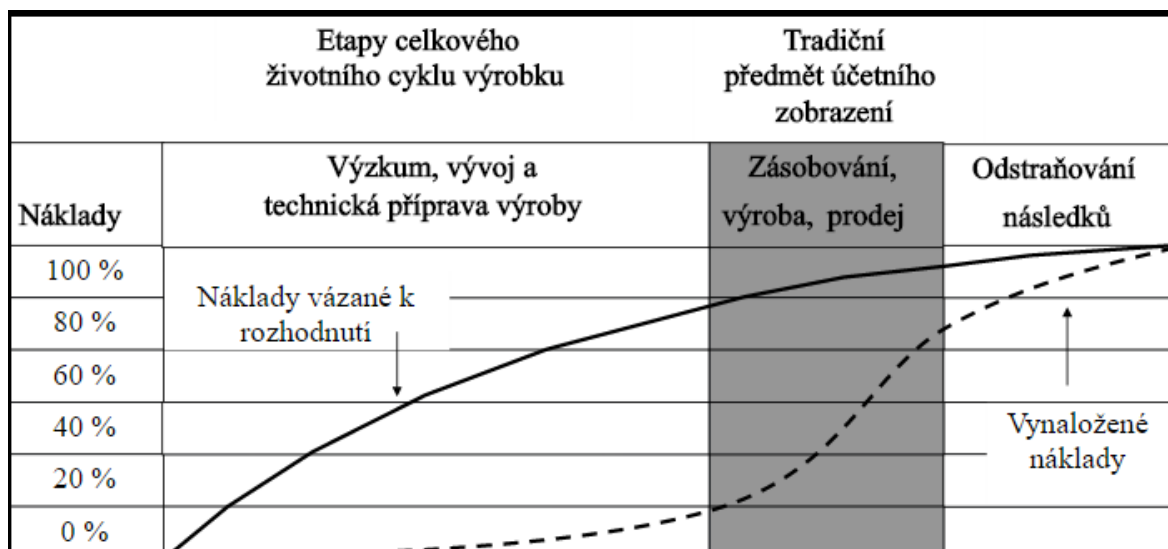
Oportunitní náklady nebo také náklady obětované příležitosti jsou náklady, které nelze zaznamenat v účetním systému. Jak už jejich název napovídá, jedná se o náklady reflektující příležitost, která byla obětována určitému rozhodnutí. Jinak řečeno, využití jednoho způsobu vynaložení omezených prostředků znemožňuje využití těchto prostředků na jinou alternativu. Oportunitní náklady lze tedy chápat jako výnos, který by přinesla podniku právě nevyužitá varianta investice. (Král, 2002, s. 77-78)

Podle Hradeckého a kolektivu (2008, s. 80) je využití oportunitních nákladů velmi široké, zejména pak pro řešení, jak krátkodobých, tak i dlouhodobých investičních cílů.

Nejlépe lze podat vysvětlení na příkladu. Podnik si zvolí variantu investování do volných prostředků do podnikatelské činnosti namísto toho, aby tyto prostředky investoval například do podílových fondů. Oportunitním nákladem této investice je tedy potencionální výnos z podílových fondů.

### 2.5.3 Náklady vázané k rozhodnutí

Podle Krále (2002, s. 79) je důležité chápat náklady vázané k rozhodnutí jako náklady vznikající v budoucnu na základě rozhodnutí současných. Podle něj vznikají v souvislosti s vývojem a výzkumem nových variant konstrukčních řešení. Dále pojednává o tom, že celkový objem nákladů vázaných k rozhodnutí může představovat až 80-85 % celkových nákladů vznikajících v souvislosti s životním cyklem daného výrobku. V otázce, proč roste důležitost právě této kategorie nákladů, doslova Král (2002, s. 79) dokumentuje, že: „*Nejvýznamnějším obecným přínosem této kategorie je její zvýšený důraz na vyhodnocování přínosů z vývojových a předvýrobních aktivit.*“ Tato jejich rostoucí důležitost může být postavena do protikladu s takzvanými tradičními metodami řízení hospodárnosti podniku, které se zaměřují hlavně na náklady, které byly vynaloženy ve výrobní fázi životního cyklu výrobku.



Obr. 2 Vzájemný vztah nákladů vázaných k rozhodnutí a vynaložených (Král, 2002, s. 80)

### 3 KALKULACE NÁKLADŮ

Kalkulace nákladů je historicky nejstarší a v současnosti nejrozšířenějším nástrojem pro hodnotové řízení vývoje nákladů a výkonů podniku. Její funkce není pouze informativní, ale slouží také jako podklad pro rozhodování o struktuře a sortimentu výrobků nebo vyprodukovaných výkonů, ale i při stanovování vnitropodnikových cen. (Král, 2006, s. 168; Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 199)

Pokud použijeme charakteristiku kalkulace v nejobecnějším možném slova smyslu, nejlépe tuto charakteristiku vystihuje Král (2006, s. 168), který uvádí, že se kalkulací rozumí *„propočítání nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na výrobek, práci nebo službu, na činnost nebo operaci, kterou je třeba v souvislosti s jejich uskutečněním provést, na podnikovou investiční akci nebo na jinak naturálně vyjádřenou jednotku výkonu.“*

Podnik si vytváří různé druhy kalkulací v závislosti na jeho velikosti, předmětu podnikání, a druhu produkce. Takto vytvořené a standardizované kalkulace mezi sebou tvoří vazby a tím tzv. kalkulační systém podniku. (Hradecký a Konečný, 2003, s. 23)

Jak ale pojednává Čechová (2001, s. 59), kalkulace nemusí být tvořena jen pro podnik jako celek, ale také pro určité části, ať už se jedná o kalkulaci pro daný výrobek nebo středisko. A právě při této definici je nutné si blíže vysvětlit dva pojmy a to kalkulační jednici, kterou se rozumí konkrétní výkon nebo výrobek a kalkulační množství, které nám pomáhá stanovit podíl fixních nákladů na kalkulační jednici.

#### 3.1 Kalkulační vzorce

Tato kapitola nastiňuje problematiku kalkulačních vzorců. Jak již bylo zmíněno dříve, podniky nejsou nijak vázány v tvorbě kalkulací a záleží na manažerech, jakým způsobem si kalkulační systém nastaví. Většina tuzemských podniků však v praxi vychází z historicky nejznámějšího a nejpoužívanějšího kalkulačního vzorce a to tzv. typového kalkulačního vzorce, který je tímto základním kamenem již od 80. let 19. století. (Popesko, 2009, s 59)

Tab. 3 Typový kalkulační vzorec 1  
(Popesko 2009, s. 59)

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

Z tohoto kalkulačního vzorce vychází velké spektrum odvozených kalkulačních vzorců, které jako celek můžeme nazývat nástrojem pro tvorbu tzv. kalkulací úplných nákladů. Jejich opozitem jsou nástroje známé jako kalkulace s neúplnými náklady. (Popesko, 2009, s 59)

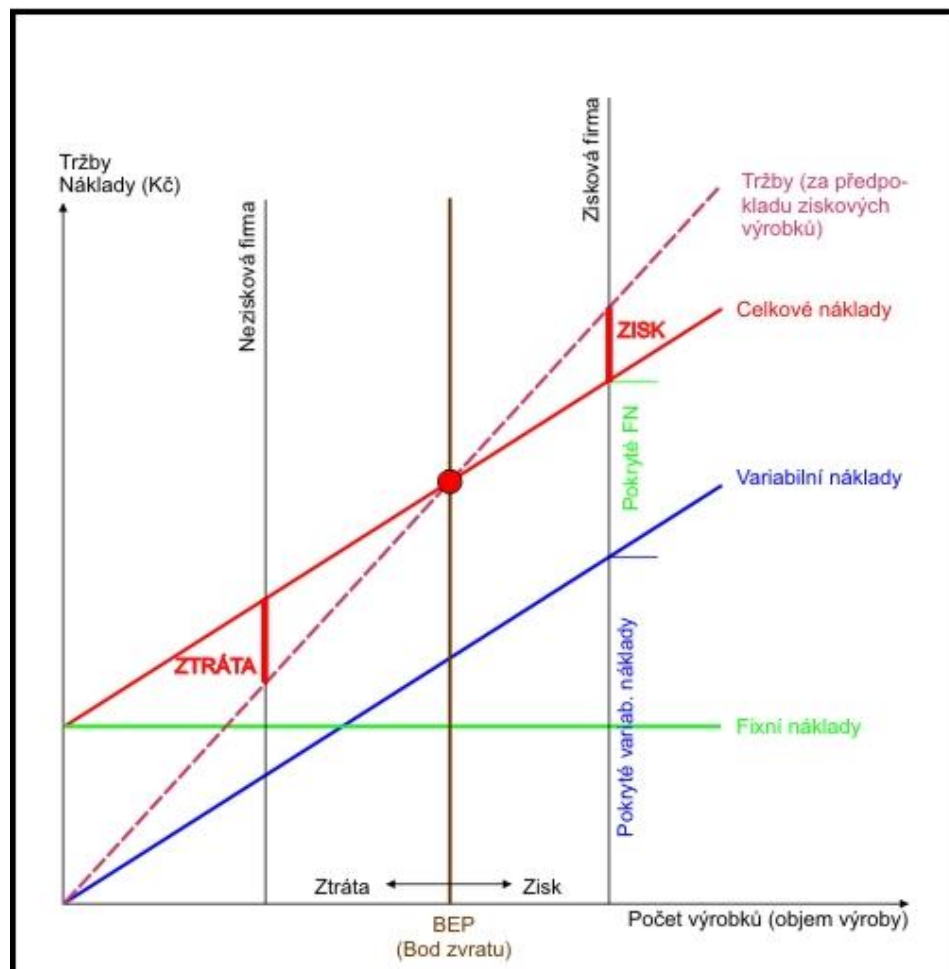
Tab. 4 Kalkulační vzorec s neúplnými náklady (Král, 2002, s. 137)

<b>CENA PO ÚPRAVÁCH</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Variabilní náklady na výrobek</b> přímé (jednicové náklady) variabilní režie...</li> </ul>
<b>Marže (krycí příspěvek)</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Fixní náklady v průměru připadající na výrobek</b></li> </ul>
<b>Zisk v průměru připadající na výrobek</b>



Na rozdíl od kalkulační úplných nákladů, ve které se náklady nepřímé rozdělují podle dané rozvrhové základny a to do nákladů všech výkonů, se v tomto typu kalkulační náklady nedělí na přímé a nepřímé, ale na variabilní a fixní. Cíle kalkulační s neúplnými náklady tedy spočívají v přesném a správném přiřazení přímých nákladů pro daný výkon. Jak již bylo zmíněno v minulých kapitolách, fixní náklady zpravidla nelze příčinně přidělit kalkulační jednotici, nýbrž časovému období, a právě proto je potřeba fixní náklady nesporně separovat od nákladů variabilních.

Metody kalkulační s neúplnými náklady se v praxi používají pro tzv. analýzu bodu zvratu, jenž vedení podniku pomáhá zjišťovat objem výkonů, které jsou nezbytné pro zajištění objemu fixních nákladů a následnou realizaci zisku. Pro lepší představu důležitosti bodu zvratu poslouží následující graf.



Obr. 3 Graf bodu zvratu (Synext.cz, © 2008)

Podle Krále (2006, s. 127) při sestavování kalkulací nákladů vzniká potíže se správným určováním nákladů jednotlivým výkonům či aktivitám. Podle něj ale nelze najít obecný nebo všestranně správná metoda přidružení nákladů příslušné aktivitě nebo výkonu. Podnik si tedy volí takový způsob přiřazení nákladů, který je v dané situaci co možná nejpřesnější v závislosti na druhu aktivit spojených s výrobou určitého výrobku. Při volbě co nejsprávnějšího způsobu alokace nákladů je velmi důležité dodržovat vztahy mezi náklady k objektům, ale hlavně rozhodovací úlohu, jež bude řešena na základě daného přiřazení.

## 3.2 Druhy kalkulací

V praxi existuje celá řada kalkulací, které jsou diferencovány podle mnoha kritérií. V další části této kapitoly je představeno alespoň několik druhů kalkulací.

### 3.2.1 Z hlediska času

Kalkulační systém v efektivně fungujících středních a velkých podnicích může mít maximalistický rozsah a lze chápat jako soustavu kalkulací:

- předběžných, které se dále dělí na propočtové, operativní, plánované kalkulace – tyto kalkulace vychází z technicko-hospodářských spotřebních a výkonových norem, které jsou v daném podniku zavedeny;
- výsledných – tyto kalkulace přejímají informace z účetnictví, přímo pak informace týkající se vynaložených nákladů podniku. (Synek, 2007, s. 109)

Jak již názvy těchto kalkulací naznačují, kalkulace předběžná bývá sestavována před startem výrobního procesu, zatímco výsledná kalkulace je zhotovována po ukončení výrobního procesu výrobku.

### 3.2.2 Z hlediska způsobu sestavování

Duchoň (2007, s. 77) rozlišuje dvě skupiny kalkulací nákladů z hlediska sestavování a to kalkulaci variabilních nákladů a nákladů úplných. Jak již bylo řečeno, kalkulace variabilních nákladů diverzifikuje náklady podniku na část nákladů fixních a variabilních. Náklady fixní jsou demonstrovány jako výrobová marže stanovující rozdíl mezi danou cenou výrobku a jeho variabilními náklady. V jiných literaturách bývá s marží spojován pojem příspěvek na úhradu fixních nákladů. Na rozdíl od kalkulace variabilních nákladů, kalkulace úplných nákladů nezohledňuje změnu nákladů v souvislosti se změnou objemu výroby.

### 3.2.3 Ze strukturálního hlediska

Synek (2003, s. 109) ve své knize uvádí, že při zohlednění struktury dané kalkulace jako rozdílového kritéria lze kalkulace nákladů rozdělit na dvě části a to na kalkulaci postupnou a průběžnou. Rozdíl těchto dvou druhů kalkulací spočívá hlavně v tom, v jaké fázi výrobního procesu danou kalkulaci tvoříme. Postupná kalkulace propočítává náklady podniku v samostatných výrobních fázích daného výrobku, za to kalkulace průběžná kalkuluje náklady celku nebo finálního výrobku.

Je tedy zřejmé, že přiřazování jednicových nákladů k jednotlivým výkonům není obtížné, problém však nastává při přiřazování nákladů nepřímých, kde lze jen těžko určit vztah k jednotlivému výkonu. V následujících kapitolách se tato problematika blíže představí.

## 3.3 Rozpočty

Každý podnik by měl mít jasně stanovenou svou hospodářskou politiku a její cíle. Příkladem takovýchto hospodářských cílů většinou bývá maximalizace zisku podniku. Tohoto stavu podnik může dosáhnout buďto minimalizací svých nákladů nebo maximalizací tržeb. Tyto cíle bývají rozpracovány do tzv. plánů nebo také rozpočtů podniku. Tato kapitola nastíní problematiku rozpočtů, jakožto nástroje řízení nákladů a blíže popíše funkci vnitropodnikových středisek.

Rozpočtem můžeme rozumět „*stanovení nákladů na čas a objem aktivity podniku a jeho vnitropodnikových útvarů.*“ (Lazar, 2001, s. 28)

### 3.3.1 Důvody pro sestavování rozpočtů

Jak již bylo zmíněno v předchozí části této práce, podnik sestavuje rozpočty především kvůli zefektivnění svého hospodaření. Podrobněji tyto důvody popisuje Lazar (2001, s. 28) a rozděluje je do pěti základních bodů:

- zpřesňování plánování operací prováděných uvnitř i vně podniku,
- efektivní koordinace činnosti různých útvarů podniku a zabezpečování harmonické proporce v jejich činnostech,
- motivace vedoucích pracovníků podniku k dosažení cílů (plánů) podniku tím, že soustava odměňování naváže na plnění plánů a rozpočtů řízených útvarů,
- napomáhání vedoucím pracovníkům v řízení a kontrole činností, za které jsou odpovědní,

- vytváření předpokladů pro objektivní hodnocení výkonů vedoucích pracovníků.

Hradecký a kolektiv (2008, s. 124) dodávají, že nejdůležitější důvod k sestavování rozpočtů je zefektivnění řídicího procesu podniku, zvláště pak ve fázi manažerských činností plánování a rozhodování. Tyto rozpočty musí striktně vycházet z nákladového modelu, který si podnik zvolil.

### 3.3.2 Klasifikace rozpočtů

Rozpočty opět nemají legislativně předepsanou formu a je na vedení podniku, jakým způsobem budou rozpočty sestavovat. Pokud použijeme čas jako hlavní kritérium rozlišování rozpočtů, rozdělujeme je na:

- dlouhodobé rozpočty – bývají zpravidla vypracovávány na období delší než 3 roky. V těchto dlouhodobých rozpočtech bývá rozhodováno o strategiích a cílech podniku delšího časového rozmezí. Bývají formulovány např. jako rozpočty zabývající se investicemi či kapitálových potřeb v budoucnu;
- krátkodobé rozpočty – jde o rozpočty, které jsou sestavovány na kratší časové období, nejčastěji pak ročně. Mohou však být sestavovány i na kratší časové období, ať už pololetní, čtvrtletní nebo měsíční rozpočty. Jde především o detailní rozpočty, které jsou sestavovány na úrovni vnitropodnikových útvarů. Tyto krátkodobé rozpočty se dále mohou dělit na rozpočty taktické, jež jsou vytvářeny ročně a dále pak rozpočty operativní, které konkretizují rozpočtové údaje měsíčně a jsou skládány pro jednotlivé útvary uvnitř podniku. (Macík, 2008, s. 172)

Pokud si zvolíme za kritérium členění rozpočtu podle organizačních celků, za které jsou jednotlivé rozpočty vytvářeny, můžeme je rozdělit následovně:

- rozpočty celopodnikové – tyto rozpočty jsou zkompletovány za celý podnik a určují tak cíle podniku jako celku. Obsahují např. rozvahu, výsledovku či výkaz peněžních toků;
- rozpočty střediskové – tyto rozpočty se zabývají určováním cílů a úkolů pro jednotlivé útvary uvnitř podniku a na následnou kontrolu těchto cílů a úkolů. Tato jednotlivá střediska mají největší význam při řízení režijních nákladů. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008. s. 126-127)

S ohledem na další průběh této práce je velmi důležité si blíže přiblížit pojem vnitropodnikový útvar nebo také středisko.

### 3.3.3 Vnitropodniková střediska

Jak již bylo několikrát zmíněno v předchozích kapitolách, pro podnik jako celek je velmi důležité co nejpřesněji přidělovat náklady určitému výkonu ve výrobním procesu a právě k tomu v praxi dochází často pomocí tzv. vnitropodnikových středisek. Tato metoda je často používaná právě proto, že zde vzniká nutnost odlišit od sebe útvary uvnitř podniku, na jejichž úrovni se řídí pomocí hodnotových nástrojů. (Hradecký a Král, 1995, s. 29)

Hradecký a Král (1995, s. 29) ve své knize doslova uvádí, že, se střediska vytváří na bázi vnitropodnikové organizační struktury, tj. na bázi závodů, provozů a dílen (výrobní oblast), resp. úseků, odborů a oddělení (správní oblast). Ustavují se vždy na takové úrovni vnitropodnikové útvarové hierarchie, kde je to z hlediska řízení vývoje nákladů nutné nebo účelné, vždy však by se mělo přitom postupovat hospodárně.

Tato definice může být chápána tak, že pojem střediska je nezbytné revidovat z pohledu zvýraznění odpovědnosti za zrod režijních nákladů a s nimi sdružených výnosů. Ve výrobních oblastech se tvoří střediska na úrovni dílny. Na rozdíl od nich, ve správní oblasti, která může být brána na stejné úrovni podnikové hierarchie jako středisko dílna, se středisko vytvoří na vyšším stupni úrovně, neboť je v tomto oddělení správní oblasti z pohledu objemu režijních nákladů, jejich stálosti a jen nepatrných změn v čase bezúčelné takové středisko tvořit. Pod pojmem vnitropodnikové středisko si můžeme také představit útvar, který je odpovědný sám za sebe a má přesně vymezené funkce. Na vstupu do střediska lze změřit náklady a na výstupu výnosy, dále pak uplatnit odpovědnost střediska za vzniklé režijní náklady, výnosy a samozřejmě i hospodářský výsledek vznikající z jejich rozdílu. (Hradecký a Král, 1995. s. 30-31)

Můžeme se setkat s několika typy středisek, která se liší zejména charakterem aktivity, která je v daném středisku a dané úrovni vykonávána. V podnicích výrobního charakteru lze segmentovat střediska na hlavní výroby a pomocnou výrobu. Dále pak lze rozdělit střediska na obsluhu, zásobovací a prodejní střediska či správní střediska. Výkony obslužných středisek mohou být poskytovány ostatním střediskům uvnitř podniku. Pro představu, obslužná střediska se mohou dále dělit na střediska údržby, vzdělávání zaměstnanců či výroby energie. Co se týče problematiky středisek správy a řízení podniku bývá často velmi komplikované určit jednotku výkonu, neboť aktivity těchto středisek nemají vztah ke konkrétnímu výkonu v daném období a prezentují tak společné náklady pro jednotku jako celek. (Fibířová, 2003. str. 68 – 69; Hope a Player, 2012, s. 223)

Existují také odlišné názory na problematiku tvorby středisek. Vypovídají například o tom, že je důležité, aby byla mezi střediska rozdělena všechna činnost podniku beze zbytku. Je nezbytným faktem zaručit, aby v každém z odpovědnostních středisek figuroval vedoucí pracovník odpovídající za hospodářský výsledek daného střediska. Co se týče praxe, existují případy, kdy není možné s určitostí stanovit odpovědnost střediska za konkrétní výkon nebo transakci. V souvislosti s tím tvrdí, že mohou být vytvořena tzv. zúčtovací střediska sloužící k provádění účetně technických operací. Takováto střediska lze rozdělit na:

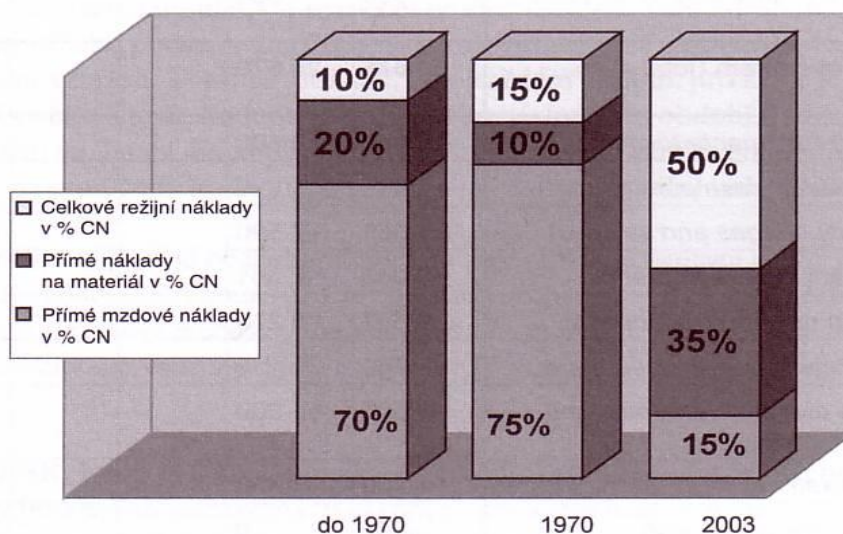
- středisko financování – vyjadřující náklady týkající se podniku jako celku, které mají finanční charakter;
- středisko neutrální – jež zachycuje mimořádní náklady a výnosy, které se také týkají podniku jako celku, ale je u nich obtížné určit odpovědnost.
- středisko prodeje – které poskytuje povědomí o efektivnosti daných výkonů formou rozdílu mezi skutečnými náklady prodaných výkonů a prodejními cenami. Zjednodušeně zkoumá náklady na prodané výkony a tržby z prodeje těchto výkonů
- zúčtovací středisko správní režie – toto středisko umožňuje proúčtování správní režie na výkony z jediného střediska správní režie a umožní tak uznat samostatným správním střediskům jako výnos pouze jejich rozpočtované částky. (Hradecký a Král, 1995, s. 35)

## 4 ŘÍZENÍ REŽIJNÍCH NÁKLADŮ

V předchozích kapitolách je teoreticky popsána problematika řízení nákladů podniku. V kapitole následující je blíže přiblíženo řízení nákladů režijních, což je nejdůležitější částí této práce na dané téma. Tímto řízení se rozumí hlavně činnosti ve vnitropodnikových střediscích, která by také mohla být považována za místa vzniku režijních nákladů. Celkovými náklady středisek se rozumí náklady režijní, neboť dané středisko nemůže být odpovědné za hodnotu jednicových normovaných nákladů.

Podle Krále (2002, s. 41) je zásadním problémem krátkodobých a střednědobých rozpočtů a plánů právě kontrola těchto režijních nákladů. Tento fakt je zapříčiněn nikoli jen stoupajícím podílem režijních nákladů na celkových nákladech podniku, ale také potřebou zjištění budoucího benefitu režie, která je spotřebována.

Tento trend pokračuje i v současnosti a demonstruje tak důležitost daného tématu.



Obr. 4 Struktura celkových nákladů podniku do roku 1970, v 70. letech a v roce 2003 (Petřík, 2009, s. 44)

### 4.1 Rozpočet režijních nákladů podnikových středisek

Tato kapitola se zabývá rozpočtováním režijních nákladů středisek, jež patří k výchozím a podstatným prostředkům nákladového řízení na střediskové úrovni. Jeho funkce spočívá v reflexi požadované nastávající hodnoty daných nákladů. Stále zde neexistuje omezení v sestavování rozpočtů pro vedení podniku, ale většinou se vyskytují určité základní zása-

dy při jeho sestavování. Jedná se hlavně o jakousi strukturu nákladů, nákladový úkol či postup při kontrole plnění rozpočtu. (Král, 2010, s. 321)

## **4.2 Kontrola rozpočtů režijních nákladů**

System kontroly plnění plánovaných rozpočtů se skutečným stavem je další důležitou fází řízení podniku. Funkce kontroly rozpočtů spočívá v komparaci plánovaného (žádoucího) stavu kalkulovaných režijních nákladů se stavem skutečným. Stav skutečně dosažených režijních nákladů lze vyčíst z informací, které poskytuje finanční účetnictví. Rozdíl mezi plánovaným stavem a stavem skutečným nazýváme odchylkami. Jestliže se kalkuluje se skutečnými režijními náklady, které mají nižší hodnotu než plánované, jedná se o odchylku pozitivní, která má podobu úspory. Jestliže dojde k překročení stavu plánovaných režijních nákladů a skutečně kalkulovaný stav je vyšší, hovoří se o negativní odchylce. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008. str. 152)

## **4.3 Členění režijních nákladů středisek**

Pokud byla v minulé kapitole zmíněna struktura rozpočtu režijních nákladů, je v prvé řadě nezbytné se zaměřit na členění nákladů středisek, v praxi je možné kalkulovat s množstvím okolo 200 položek. Nejčetnějšími položkami, které se člení, jsou přirozeně materiálové a mzdové položky. Materiálové položky střediska se mohou členit např. na spotřebovaný režijní materiál, ochranné pomůcky zaměstnanců, kancelářské potřeby nebo čisticí prostředky. Pod členěním mzdových položek si můžeme představit platy administrativních pracovníků, odměny a prémie nebo náhrady za svátky či dovolenou. Co se týče dalšího členění nákladových položek střediska, setkáváme se s položkami energií, mezi které patří plyn, voda a elektřina, eventuálně s položkou odpisů. Opět je však nutno poznamenat, že závisí jen na potřebách podniku a jeho vnitropodnikových principů, na jaké členění přistoupí. (Hradecký a Král, 1995, s. 38)

## **4.4 Metody používané při sestavování rozpočtů režijních nákladů**

Existuje velké spektrum různých metod, které lze použít při sestavování rozpočtů režijních nákladů. V následujících podkapitolách však budou představeny jen ty v praxi nejpoužívanější metody. Podnik si zvolí podle své interní politiky buďto určitou metodu nebo kombinaci více metod.



#### 4.4.1 Metoda režijní přírážky

Metoda přiřazování nákladu přírážkou je výchozí a nejvíce používanou metodou při řízení režijních nákladů a jejich alokaci (přidělení). Princip této metody spočívá v náležitém výběru rozvrhové základny. Tuto základnu pak použijeme na rozdělení režijních nákladů mezi skutečné druhy činností a následně dané jednotce výkonu určíme podíl. Hlavní a neodiskutovatelnou předností této metody spočívá v její administrativní jednoduchosti. Minimalizace rizika spojeného s nesprávným rozhodnutím můžeme dosáhnout jen logicky nejlepší volbou rozvrhové základny. Nejčastějšími volenými základnami bývají lehce kvantifikované přímé náklady, např.:

- jednicové a materiál
- součet mezd a materiálu
- jednicové a strojní hodiny
- výrobní náklady
- váha výrobku
- kombinace dvou a více základen (Hradecký a Král, 1995, s. 80-81)

#### 4.4.2 Indexní metoda

Tato metoda sestavování rozpočtů patří mezi ty nejpoužívanější. Její kouzlo spočívá především v jednoduchosti. Aplikace této metody využívá data z minulých let, která byla skutečně dosažena. Aplikují se indexy vyjadřující růst nebo úbytek výkonů v daném období. Samozřejmě je nejdůležitějším kritériem správnosti této metody zvolení odpovídajícího indexu. Tato metoda dokáže být velice efektivní a přesná, pokud je také dodrženo pravidlo, že se musí správně rozčlenit režijní náklady na variabilní a fixní složku. Tyto dvě skupiny se liší reakcí na změnu objemu výkonu. Pro bezchybné rozlišení fixní a variabilní složky režijních nákladů nám slouží matematicko-statistické metody, např. často používaná metoda nejmenších čtverců. (Král, 2006, s. 305,320)

#### 4.4.3 Metoda dílčích aktivit

Tato metoda bývá označována též jako metoda ABC (z anglického názvu – Activity Based Costing). Metoda patří k moderním metodám řízení režijních nákladů. Její vznik se datuje do 80. let minulého století. Hlavním úkolem metody dílčích aktivit spočívá v odkrývání výkonově ekonomických vztahů mezi výkony, procesy a zdroji. Metoda se zaměřuje na pozorování dílčích aktivit výroby, které mohou mít pomocný či obslužný charakter. Tyto

aktivity mají relativně přímý vztah k výkonům. Jedná se tedy o jakousi transformaci režijních nákladů, které jsou zachyceny primárně za určité středisko, na náklady podle aktivit, které probíhají v daném středisku a o jejich přiřazování výrobkům, na které se vztahují. Aplikace této metody spočívá ve třech fázích. V první fázi je nepřímý náklad přiřazen jednotlivým aktivitám na základě vztahové veličiny. Dále se zjistí hodnota celkových nákladů na jednotlivé aktivity a stanoví se náklady na jednotku dané aktivity. V poslední fázi se určí náklady na předmětnou alokaci (zákazník, výkon, služba) pomocí nákladů na jednotku aktivity a objemu aktivity vyžadované předmětem alokace. (Hradecký a Král, 1995, s. 87)

## **II. PRAKTICKÁ ČÁST**

## 5 CHARAKTERISTIKA VYBRANÉ SPOLEČNOSTI

Jak již název práce vypovídá, praktická část se zaměří na řízení nákladů vybrané společnosti, blíže pak popíše řízení nákladů režijních. Analytická část práce je vypracována s ohledem na fakt, že si vedení společnosti nepřeje uvádět její název a další citlivá data v návaznosti na tvrdé konkurenční prostředí, které v daném odvětví a kraji panuje. Proto jsou citlivá data o společnosti opomenuta a výsledky jejich činnosti jsou vynásobeny koeficientem zvoleným autorem. Pro cíle analýzy byly použity jak interní dokumenty a zdroje společnosti, tak poznatky a informace přímo od managementu. Následná analýza pracuje s daty do roku 2014, neboť při začátku jejího sestavování společnost ještě neměla k dispozici veškerá data z loňského roku. Úvod praktické části se zaměřuje na základní představení společnosti, další úsek je věnován rozpočtům, řízení režijních nákladů a v neposlední řadě návrhu na určitou optimalizaci nebo řešení dané problematiky.

### 5.1 Historie společnosti

Společnost XY vznikla v polovině 90. let minulého století zápisem do obchodního rejstříku jako společnost s ručením omezeným. Předmět podnikání a jeho činnost je blíže popsána v další kapitole. Společnost byla založena dvěma zakladateli, kteří se na jejím vzniku podíleli stejným základním vkladem. V současné době však už má firma jediného vlastníka, který disponuje všemi rozhodovacími právy. Sídlo firmy můžeme najít v moravské metropoli – Brně. Ve velmi nabitém konkurenčním prostředí společnost nepatří mezi největší hráče ve svém oboru v daném regionu, je však jeho neopomenutelnou součástí.

### 5.2 Představení a předmět podnikání společnosti

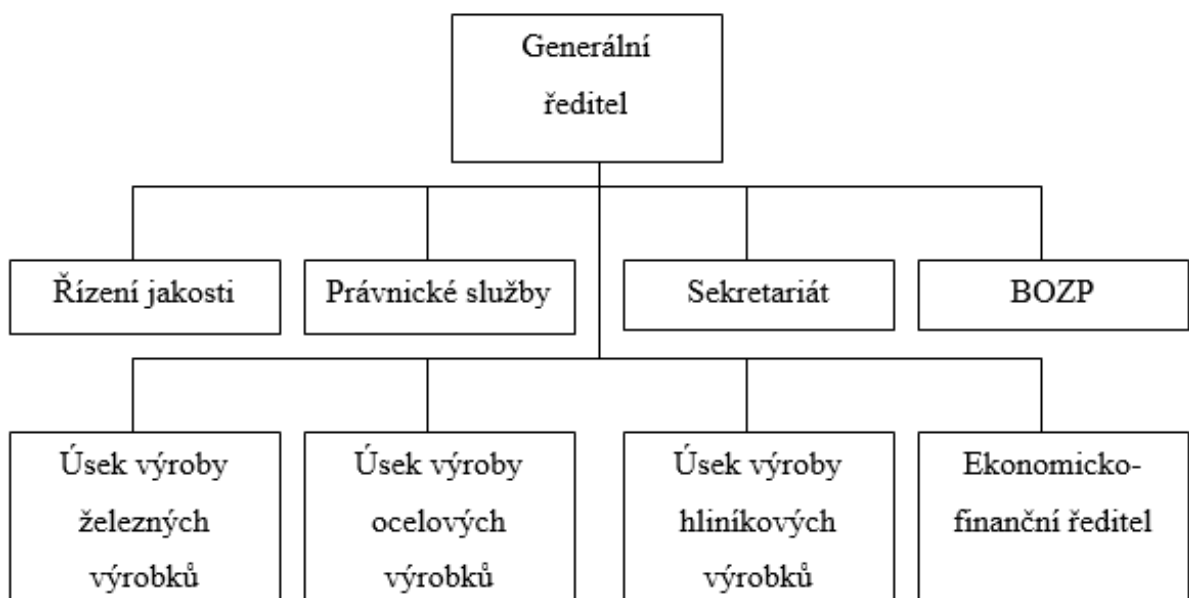
Společnost se dá charakterizovat jako výrobní, neboť se zabývá zpracováním kovů a následnou výrobou výrobků pro odvětví stavebnictví. Své výrobky dodává větším stavebním podnikům i menším odběratelům. Výroba se dá rozdělit do tří základních oborů – výroba ocelových a hliníkových výrobků pro stavební průmysl a kovovýroba. Pro účely práce není krajně nutné popisovat celý segment výrobků, ale pro lepší profilování firmy lze uvést některé příklady.

Produktů výroby je celá řada, mezi hlavními figurují např. zábradlí, regály, profily, upínací prvky nebo například svodidla či kovové šatní skříně nejrůznějších tvarů a barev. Složení výrobků se často mění. Podnik má ve svém portfoliu jak odběratele, kteří odebírají stejný typ výrobků, tak odběratele, jimž se přizpůsobuje zakázková výroba.

### 5.3 Organizační struktura společnosti

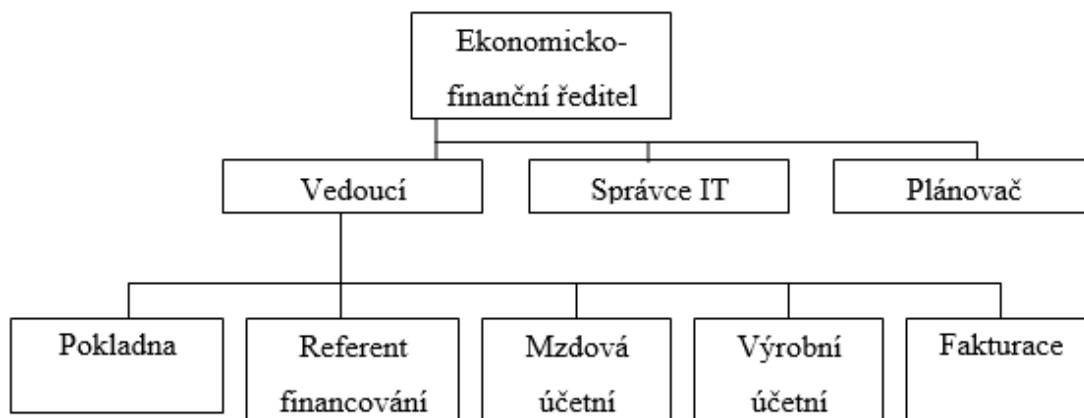
V současné době ve společnosti figuruje 58 stálých zaměstnanců. Ve výrobě se také můžeme setkat s několika zaměstnanci se zkráceným úvazkem nebo brigádníky. Struktura zaměstnanců se stálým pracovním poměrem je následující:

- Výroba – **28** (zaměstnanci přímo se podílející na výrobě)
- Údržba a servis – **3** (údržba, servis a opravy strojů a zařízení ve výrobě)
- Vedení a administrativa – **20** (vedoucí pracovníci jednotlivých útvarů, administrativní pracovníci a vedení společnosti)
- Ostatní – **7** (zaměstnanci zabývající se skladem, expedicí či dopravou)



Obr. 5 Zjednodušená organizační struktura společnosti [vlastní zpracování]

Z obrázku č. 5 znázorňující organizační strukturu společnosti, je zjevné, že se společnost organizačně dělí na několik sekcí. Pro potřeby této práce je však zásadní další členění oddělení ekonomicko-finančního, jež je důkladněji popsáno na dalším obrázku.



Obr. 6 Organizační struktura ekonomicko-finančního oddělení [vlastní zpracování]

## 5.4 SWOT analýza

Pro představu o strategickém postavení společnosti nám může posloužit SWOT analýza. Tato metoda může pomoci získat informace o silných a slabých stránkách v řízení podniku ve vztahu k jeho vnitřnímu i vnějšímu prostředí, ale i možné příležitosti a rizika podniku.

Tab. 5 SWOT analýza společnosti [vlastní zpracování]

Silné stránky	Slabé stránky
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Stálí i noví odběratelé</li> <li>• Kvalita a široké portfolio produktů</li> <li>• Kvalitní management</li> <li>• Flexibilita výroby</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Vize a plány do budoucna</li> <li>• Vzdělávání zaměstnanců</li> <li>• Slabý marketing</li> <li>• Kompetence a zodpovědnost vedoucích pracovníků</li> </ul>
Příležitosti	Hrozby
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Nové stavby</li> <li>• Nové technologie výroby</li> <li>• Mezery na trhu</li> <li>• Vzdávající stavební průmysl</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Celosvětová krize</li> <li>• Platební schopnost a disciplína odběratelů</li> <li>• Ztráta stálých odběratelů</li> <li>• Zvyšování daní</li> </ul>

Analýza vnitřního prostředí společnosti nám pomáhá odhalit silné a slabé stránky. Nejsilnější stránku společnosti hledáme v lety prověřených, stálých a včas platících odběrate-

lích, kterých v dnešní době není nikdy dost. Společnost se také pyšní kvalifikovanými a zkušenými vedoucími pracovníky, což je základ úspěchu. Další devízou je široké portfolio produktů, které společnost vyrábí a díky kterému může uspokojit široké spektrum odběratelů. Díky kombinaci sériové i kusové výroby na zakázku lze také získat velkou spoustu nových zakázek.

Na druhou stranu, nejslabší stránkou společnosti je však absence dlouhodobějších plánů a rozpočtů, která s sebou přináší například nedostačující marketingovou strategii. Ve většině odvětví, a v daném konkurenčním prostředí stavebního průmyslu to platí dvojnásob, je marketing jednou z nejdůležitějších oblastí úspěchu nebo neúspěchu na trhu. Větší objem investic do marketingu by mohl přinést nárůst poptávky po produktech společnosti. Absence dlouhodobých plánů a vizí také evokuje nedostačující školení a rozvoj pracovníků. Další slabinou společnosti je nízká míra zodpovědnosti a kompetencí vedoucích pracovníků na výsledcích jednotlivých útvarů podniku. Tato problematika je však přiblížena v další části práce.

Analýza vnějšího prostředí společnosti pomáhá odhalovat příležitosti a hrozby pro podnik. Největší příležitost se nachází v rozvoji stavebnictví a daného regionu. Pokud je tu ještě pořád možnost využívat dotací z EU, je nutné využít každé příležitosti. Ačkoli obecně podnikatelská sféra není zcela efektivní při získávání dotací, stále je to procento nezanedbatelné a díky těmto dotacím a grantům z EU se u nás staví a rekonstruuje ve velkém, což jde ruku v ruce s poptávkou po produktech společnosti. Nové technologie jsou příslibem do budoucna v každém oboru a jinak tomu není ani v této situaci. Ten, kdo se nepřizpůsobí technickému pokroku, nemůže být na trhu dlouhodobě úspěšný.

Co se týče případných hrozeb (rizik) pro podnik, obrovským problémem posledních let je platební neschopnost nebo nedisciplinovanost odběratelů. Ne všichni splácí své závazky včas a to s sebou přináší právě riziko vázaných finančních prostředků ve formě nesplacených pohledávek. Globální finanční krize samozřejmě zasáhla všechny odvětví průmyslu, a i když se poslední roky přináší nárůst ve většině odvětví, jen hlupák může být přesvědčen o tom, že se nemůže opakovat situace např. z roku 2008. Proto strašák krize stále zůstává velkým rizikem pro celou společnost. Bohužel nikdo nevidí do budoucna, a proto nemůžeme vědět, zda se změní legislativa, která s sebou přinese například větší daňové zatížení.

## 5.5 Finanční analýza společnosti

Následující tabulka znázorňuje zkrácenou účetní rozvahu společnosti mezi lety 2012-2014.

*Tab. 6 Zkrácená účetní rozvaha z let 2012-2014 (v tis. Kč), (Interní dokumenty společnosti)*

<b>Aktiva</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>
Aktiva celkem	39130	36867	41559
DM	11110	12594	15947
DHM	575	430	212
DNM	10535	12165	14807
Investice	0	0	928
OA	27950	24082	25426
Zásoby	7847	6261	5903
Dlouhodobé pohledávky	452	1272	4010
Krátkodobé pohledávky	15558	14487	11468
Finanční majetek	4094	2062	4044
Ostatní aktiva	70	191	186
<b>Pasiva</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>
Pasiva celkem	39130	36867	41559
<i>Vlastní kapitál</i>	12104	16508	17427
ZK	2520	5040	5040
Fondy ze zisku	378	621	863
HV minulých let	3617	6222	9894
HV běžný rok	5589	4629	1630
<i>Cizí zdroje</i>	26665	20359	24132
Zákonné rezervy	1258	3501	5744
Dlouhodobé závazky	92	23	35
Krátkodobé závazky	17491	13791	13370
Úvěry a výpomoci	7824	2922	4826
Ostatní pasiva	361	0	158

Jak vyplývá z tabulky č. 6, položku s nejvyšší hodnotou ve složení aktiv zaujímají oběžná aktiva, zvláště pak pohledávky, jež mají krátkodobý charakter. Příčinou je hlavně určitá doba splatnosti odběratelů. Co se týče aktiv stálých, největší hodnotu můžeme pozorovat v sekci dlouhodobého investičního majetku, což má za následek hlavně souhrn velkého množství strojů a zařízení, které jsou používány ve výrobě.



Co se pasiv týče, nejdůležitějším faktem, který lze z tabulky vyčíst je skutečnost, že podnik využívá ke splácení svých krátkodobých závazků hlavně cizí zdroje. Jinak řečeno, finanční strategie podniku v otázce hrazení krátkodobých závazků upřednostňuje právě zdroje cizí (úvěry, závazky vůči dodavatelům) před zdroji vlastními. Jak je obecně známo, používání cizích zdrojů je pro podnik výhodnější z hlediska rizik spojených s používáním vlastního kapitálu.

Následující tabulka zobrazuje jednoduchou zkrácenou analýzu výkazů zisků a ztrát. Jako zdroj pro čerpání ekonomických výsledků byly použity výkazy zisku a ztrát společnosti za období 2012-2014.

*Tab. 7 Zkrácené výkazy zisků a ztrát v letech 2012-2014 (v tis. Kč), (Interní dokumenty společnosti)*

	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>
Výkony	86934	89542	93124
Výkonová spotřeba	59645	60838	63271
Přidaná hodnota	27289	27835	28948
Osobní náklady	17448	17796	18508
Odpisy DHM a DNM	925	944	982
<i>Provozní HV</i>	7751	7906	8223
<i>Finanční HV</i>	-456	-465	-483
<b>HV po zdanění</b>	<b>5589</b>	<b>5701</b>	<b>5929</b>

Jak je možné vyčíst z tabulky, společnosti se dlouhodobě daří vytvářet zisk, jakožto nejdůležitější ukazatel ekonomického zdraví podniku. Meziroční nárůst se pohybuje kolem 2-4 %, což po stagnaci po roce 2008, kdy stavebnictví, tak jako spoustu jiných odvětví, znamenala globální finanční krize, je přívětivý výsledek.

## **5.6 Řízení nákladů ve společnosti**

Následující kapitola se zabývá řízením nákladů podniku formou rozpočtů. Předtím je však nezbytné seznámit se s kalkulačním členěním nákladů ve společnosti. Podnik používá zaběhnutý systém kalkulačního členění nákladů na přímé a nepřímé (režijní) náklady.

Konkrétně se v podniku můžeme setkat s následujícími skupinami přímých nákladů:

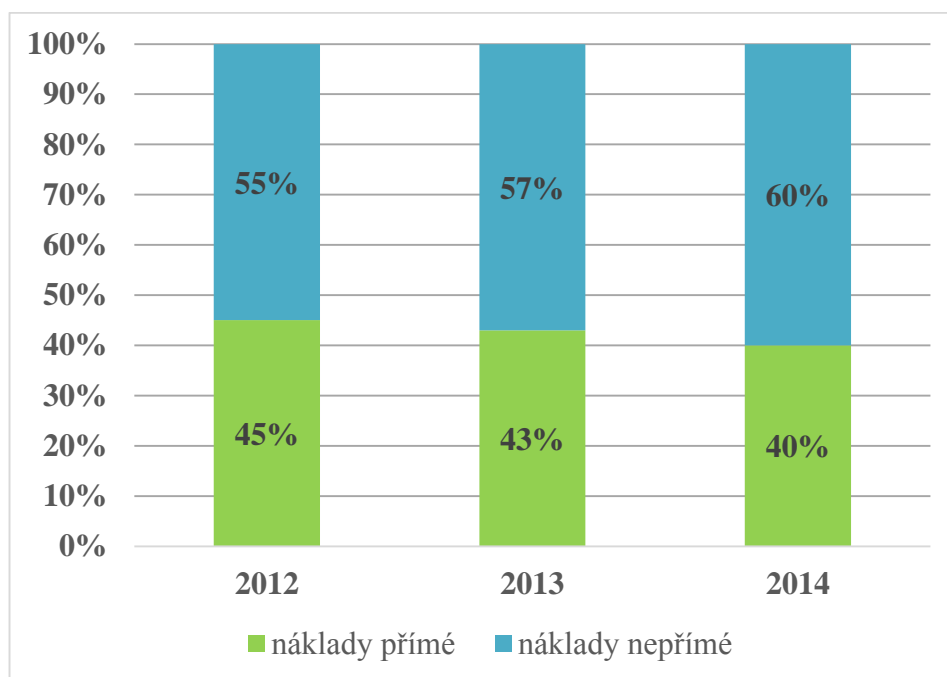
- náklady na přímý materiál
- náklady na cestovné

- přímé mzdové náklady a s nimi spojené zákonné SP A ZP
- přímé náklady na dopravu výrobků

Dále se v podniku můžeme setkat s následujícími režijními náklady:

- náklady na spotřebovaný režijní materiál
- spotřeba energie – voda, plyn, elektrická energie
- náklady spojené s opravami a údržbou výrobního zařízení a strojů
- režijní mzdy (platy) – vedoucích a administrativních pracovníků
- náklady spojené se spotřebovanými službami – služby spojené s ostrahou budov, propagace a reklama, leasing, nájemné nebo například odvoz odpadu
- ostatní režijní náklady – ochranné pomůcky pracovníků, kancelářské potřeby, spotřeba paliv atd.

V následujícím grafu je zobrazen poměr přímých a nepřímých nákladů na celkové sumě nákladů ve společnosti.



Obr. 7 Graf přímých a nepřímých nákladů společnosti [vlastní zpracování]

Z grafu je zjevná důležitost řízení režijních nákladů v podniku, neboť se podíl režijních nákladů na celkových nákladech podniku pohybuje na hranici 40 %. Z grafu se dá také vyčíst nepatrně se snižující trend tohoto poměru a to meziročně na úrovni přibližně 2 %. To je dáno především získáváním nových zakázek a zefektivňováním výroby –

s neměnnými výrobními kapacitami se vyrobil meziročně větší objem výroby. Tento graf má za cíl hlavně demonstraci důležitosti co nejefektivnějšího řízení režijních nákladů podniku.

## 6 ROZPOČTY SPOLEČNOSTI

Jak již bylo popsáno v teoretické části práce, tvorba rozpočtů je jedním ze základních pilířů manažerského účetnictví. Následující kapitola je věnována právě tvorbě rozpočtů ve vybraném podniku.

### 6.1 Proces plánování rozpočtů ve společnosti

Ve společnostech vyrábějících produkty pro stavební průmysl je nutné brát v potaz sezónnost. Jak je obecně známo, stavebnictví je velmi ovlivněno ročním obdobím, a proto i vybraná společnost musí počítat s tím, že musí svou výrobu přizpůsobit právě různým obdobím kalendářního roku.

Proces plánování a sestavování rozpočtu se provádí v horizontu jednoho roku a vychází hlavně z predikce do budoucna založené na datech a zkušenostech z minulých let. V potaz se samozřejmě musí brát i výrobní kapacita strojů a zařízení, lidské zdroje apod. Ve vybrané společnosti se na sestavování rozpočtů a plánů podílí především vedoucí pracovníci. Proces zahrnuje 3 fáze – návrhy, schválení a následná kontrola plnění.

V první fázi se setkáváme s tzv. technickou přípravou výroby, na jejímž konci vzniká výrobní a prodejní plán. V těchto plánech se stanovuje co nejpřesnější výše přímých nákladů, ať už materiálu, mezd nebo ostatních přímých nákladů. Pro dokončení první fáze je nutné sestavit další plány, např. odpisový plán, který jde ruku v ruce s případnými plánovanými investicemi. Existují ještě další typy plánů, které mohou doplnit daný návrh, mohou to být například plán určující strategii stavu zaměstnanců nebo plánované opravy v daném roce. Všechny položky spolu úzce souvisí a je tedy velice nutné, aby bylo při sestavování plánů dbáno na preciznost.

Další důležitou částí, která vstupuje do plánování rozpočtů ve vybrané firmě, je rozpočetnictví režijních nákladů středisek uvnitř podniku. Část režijních nákladů lze přímo přiřadit činnosti daného střediska. Naopak je velmi obtížné správně přiřadit daný objem nákladů danému středisku a tak do tohoto procesu vstupují tzv. pomocná střediska, která pomáhají přeučtovávat např. elektrické energie, spotřebu vody a plynu nebo opravy zařízení. Tato pomocná střediska přeučtovávají své náklady na vrub výrobních středisek díky tzv. rozpočtovým klíčům. Tato problematika je blíže popsána v další kapitole.

V neposlední řadě v tomto okamžiku přichází na scénu implementace údajů a dat do finálního rozpočtu a jeho schválení osobou k tomu určenou. V našem případě se jedná o generálního ředitele, který je také vlastníkem a držitelem rozhodovacího práva.

### 6.1.1 Charakteristika vnitropodnikových středisek společnosti

Pro charakterizaci řízení vnitropodnikových středisek byl zvolen rok 2014. Ve vnitropodnikové strategii vybrané společnosti můžeme najít na 15 nákladových vnitropodnikových středisek, která lze následně rozdělit na výrobní a režijní střediska. Každému středisku je přiřazeno právě jedno číslo související s účtovou skupinou finančního účetnictví.

Výrobními středisky se rozumí úseky, které se podílí na vlastní výrobě. Společnost je charakterizuje následovně:

- Výrobní středisko 111 – Ocel I (výroba)
- Výrobní středisko 112 – Ocel II (montáž)
- Výrobní středisko 121 – Hliník I (výroba)
- Výrobní středisko 122 – Hliník II (montáž)
- Výrobní středisko 231 – Kovovýroba
- Výrobní středisko 233 – Lakovna

V souvislosti se středisky režijními se ve společnosti setkáváme s tzv. rozpočtovými klíči, s jejichž pomocí jsou náklady režijních středisek rozpouštěny na střediska výrobní.

Vybraná společnost dělí režijní střediska následovně:

- Režijní středisko 500 – Režie výrobní (výroba, údržba a správa)
- Režijní středisko 520 – Fondy (technologie, služby dodavatelů)
- Režijní středisko 530 – Ústředna (vrátnice, telefonní ústředna)
- Režijní středisko 540 - Sklad
- Režijní středisko 550 - Expedice
- Režijní středisko 560 - Doprava
- Režijní středisko 570 – Rozvoj techniky
- Režijní středisko 720 - Údržba
- Režijní středisko 800 – THP

Objem přímých nákladů společně s částí nákladů nepřímých, které se vztahují k činnosti v daném středisku, bývají zúčtovány přímo na střediska výrobní. Na vrub těchto středisek

se dále přičítají nepřímé náklady vznikající v režijních střediscích pomocí rozpočtového klíče. Společnost využívá účtových skupin 8 a 9 účetní osnovy pro vnitropodnikové účetnictví. Rozpočtové klíče si společnost sestavuje pomocí aktuálního stavu spolu s historickým pozorováním a to např. energií, oprav apod. Tabulka č. 8 nám ukazuje právě toto rozpouštění pomocí rozpočtových klíčů.

	111	121	112	122	231	233
500 - VR	5	10			65	20
520 - Fondy	1	8			64	27
530 - Ústředna	1	9			79	11
540 - Sklad	0	15			80	5
550 - Expedice	1	18			76	5
560 - Doprava	20	15			60	5
570 - RT					90	10
720 - Údržba	3	8			70	19
800 - THP	15,7	16,4	0,1	1,3	62,1	4,4

*Obr. 8 Rozpouštění nákladů režijních středisek pomocí rozpočtových klíčů za rok 2014 (v %) [vlastní zpracování]*

## 6.2 Tvorba střediskových rozpočtů

Za tvorbu a sestavení rozpočtů režijních nákladů jednotlivých středisek zodpovídá ekonomicko-finanční ředitel. V podniku je nastavená strategie tvorby rozpočtů a plánu v horizontu jednoho roku. Při tvorbě těchto rozpočtů podnik využívá kombinace indexní metody a objektivního odhadu. To znamená, že se při sestavování rozpočtů pracuje se skutečně dosaženými výsledky z minulých let, které lze získat z finančního účetnictví a také musí být brán v potaz plán očekávaných změn v budoucím období. Zde patří například difference v cenách materiálu a pracovní síly nebo pohonných hmot. Je nutné také počítat s plánovanými změnami v počtu pracovníků a objemech výkonů. Ve společnosti se využívá ročních a měsíčních plánů. Měsíční plány středisek jsou sestavovány jako jedna dvanáctina ročního plánu. Roční plány režijních nákladů jsou sestavovány zvláště pro střediska výrobní a střediska režijní.

### 6.2.1 Roční plán režijních nákladů výrobních středisek

Následující tabulka zobrazuje plán režijních nákladů výrobních středisek podle účtů zachycených ve finančním účetnictví podle účtové osnovy.

*Tab. 8 Roční plán režijních nákladů výrobních středisek v roce 2014 (v tis. Kč),  
(Interní dokumenty společnosti)*

	<b>111</b>	<b>121</b>	<b>112</b>	<b>122</b>	<b>231</b>	<b>233</b>	<b>Celkem</b>
501 - materiál režijní	180	50	18	18	1211	365	<b>1841</b>
502 - energie režijní	332	106	0	0	956	861	<b>2255</b>
511 - opravy a údržba	63	65	4	4	630	53	<b>819</b>
512 - cestovné	1	1	6	1	5	0	<b>12</b>
518 - ostatní služby	66	28	0	0	647	0	<b>740</b>
521 - mzdy režijní	862	425	174	74	1610	370	<b>3516</b>
524 - SP, ZP	302	149	61	26	564	130	<b>1231</b>
527 - obědy	39	0	0	0	0	0	<b>39</b>
548 - ost. prov. nákl.	62	32	5	3	146	33	<b>282</b>
551 - odpisy DM	116	7	0	3	896	18	<b>1040</b>
999 - VPN	2222	2528	202	223	7867	1466	<b>14506</b>
<b>Celkem</b>	<b>4243</b>	<b>3391</b>	<b>470</b>	<b>352</b>	<b>14530</b>	<b>3295</b>	<b>26280</b>

Jak můžeme vyčíst z tabulky č. 8, plánovaný objem režijních nákladů v roce 2014 dosahuje hodnoty **2 628 024 000 Kč**. Pod účtovou skupinou 999 – VPN, neboli vnitropodnikových nákladů, si můžeme představit objem nepřímých nákladů vzniklých v režijních střediscích přeúčtovaných na výrobní střediska. Tyto náklady tvoří více než polovinu celkových režijních nákladů středisek.

### 6.2.2 Roční plán nepřímých nákladů režijních středisek

Pro přiblížení plánu nepřímých nákladů devíti režijních středisek poslouží tabulka č. 9.

*Tab. 9 Roční plán nepřímých nákladů režijních středisek v roce 2014 (v tis. Kč), (interní dokumenty)*

	<b>500</b>	<b>520</b>	<b>530</b>	<b>540</b>	<b>550</b>	<b>560</b>	<b>570</b>	<b>720</b>	<b>800</b>	<b>Celkem</b>
501	196,7	297,1	0,0	21,0	14,7	350,0	21,7	99,4	714,0	<b>1714,6</b>
502	0,0	0,0	0,0	27,4	27,4	0,0	0,0	94,7	88,1	<b>237,6</b>
511	0,0	63,0	0,0	31,5	10,5	52,5	0,0	10,5	63,3	<b>231,3</b>
512	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	7,0	0,0	0,0	64,7	<b>71,7</b>
518	338,8	144,2	0,0	26,6	0,0	207,2	0,0	0,0	1506,4	<b>2223,2</b>
521	0,0	224,5	89,5	154,2	60,6	135,2	83,0	474,8	5042,4	<b>6264,1</b>
524	0,0	78,6	31,3	54,0	21,2	47,3	29,0	166,2	1764,8	<b>2192,4</b>
527	154,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	<b>154,0</b>
531	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	21,0	0,0	0,0	0,0	<b>21,0</b>
532	35,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	<b>35,0</b>
538	35,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	52,5	<b>87,5</b>
548	245,0	11,9	4,8	7,1	2,4	4,8	2,4	16,7	123,6	<b>418,6</b>
551	0,0	233,7	54,4	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	141,6	<b>429,7</b>
557	9,5	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	<b>9,5</b>
562	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	507,5	<b>507,5</b>
568	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	17,5	<b>17,5</b>
<b>Celkem</b>	<b>1014,0</b>	<b>1053,0</b>	<b>180,0</b>	<b>321,9</b>	<b>136,8</b>	<b>825,0</b>	<b>136,1</b>	<b>862,2</b>	<b>10086,3</b>	<b>14615,1</b>

### 6.3 Kontrola rozpočtů

Kontrola rozpočtů je založena na srovnání plánovaných hodnot se skutečně dosaženými výsledky celého podniku. Jejich odchylky analyzuje vedoucí pracovník ekonomicko-finančního oddělení formou čtvrtletních zpráv vyhodnocujících výsledky hospodaření jednotlivých výrobních středisek. Následující tabulka slouží jako ukázka takových čtvrtletních hodnocení hospodářských výsledků středisek.



Tab. 10 Vyhodnocení HV středisek za první čtvrtletí 2014, (v tis. Kč), (Interní dokumenty společnosti)

	111 plán	111 sk.	Sk-Plán	121 plán	121 sk.	Sk-Plán
V	5687,5	3068,2	-2619,3	4987,5	2961,4	-2026,2
př. mat.	3952,8	2090,6	-1862,2	3391,5	1951	-1440,5
př. mzdy	227,8	125,7	-102	131,3	60,3	-70,9
př. S a ZP	79,7	42,7	-37	46	20,5	-25,5
př. cest.	0	0	0	0	0,1	0,1
př. dopr.	0	1	1	0	9,4	9,4
režie	1060,5	825,3	-235,2	847,6	449,6	-398,1
N celkem	5320,7	3085,5	-2235,3	4416,3	2490,9	-1925,5
<b>HV</b>	366,8	-17,3	-384,1	571,2	470,5	-100,7
	112 plán	112 sk.	Sk-Plán	122 plán	122 sk.	Sk-Plán
V	630	270,3	-359,7	481,3	1504,7	1023,4
př. mat.	535,5	211,1	-324,5	345,6	1062,3	716,6
př. mzdy	0	3,5	3,5	9,5	52,2	42,7
př. S a ZP	0	2,4	2,4	3,4	17,8	14,4
př. cest.	3,6	2,4	-1,2	3,9	9,1	5,3
př. dopr.	30,6	38,1	7,5	49	18,1	-30,9
režie	117,4	92,5	-24,9	88,1	133,6	45,5
N celkem	687,1	349,9	-337,3	499,5	1293,1	793,6
<b>HV</b>	-57,1	-79,6	-22,4	-18,2	211,6	229,8
	231 plán	231 sk.	Sk-Plán	Celkem plán	Celkem sk.	Sk-Plán
V	12967,5	10280	-2687,5	23295,7	18084,5	-5211,2
př. mat.	5587,3	4357,2	-1230,1	13155,9	9672,1	-3483,8
př. mzdy	584,2	490,4	-93,8	870,2	732,2	-138
př. S a ZP	204,5	167,8	-36,7	304,6	251,1	-53,5
př. cest.	1,3	0,1	-1,2	6,8	11,7	4,9
př. dopr.	0	2,5	2,5	61,2	69	7,8
režie	4456,2	3993	-463,2	5832	5494,1	-337,9
N celkem	10833,5	9010,9	-1822,6	20230,6	16230,2	-4000,4
<b>HV</b>	2134	1269,1	-865	<b>3065,1</b>	<b>1854,3</b>	<b>-1210,8</b>

Tabulka č. 10 zobrazuje podrobné členění přímých nákladů společnosti, které jsou stěžejní při rozpočtu výsledků hospodaření jednotlivých středisek. Pro potřeby této práce jsou důležité hlavně položky režijních nákladů, které jsou v daných čtvrtletních hodnoceních zachyceny pouze pod jednou položkou – režie.

Ve společnosti se kontrolují režijní náklady spíše podle svého druhu než podle jednotlivých středisek. Je tomu tak hlavně proto, že přináší efektivnější přehled o celkových druhových nákladech. Pro vedení podniku je v první řadě důležité srovnávání rozpočtů za podnik jako celek a ne jednotlivých středisek. Ty slouží hlavně jako nástroj k řízení celkových režijních nákladů společnosti. Pokud vznikají odchylky mezi plánem a skutečností, je pro vedení podniku důležité najít příčinu jejich vzniku. Díky tomu mohou být přesněji sestavovány plány rozpočtů v budoucnu. Pro odpovědného pracovníka ve vybrané firmě je nejdůležitější sledovat především překročení plánovaných rozpočtů.

Následující tabulky demonstrují srovnání plánovaných a skutečných režijních nákladů za jednotlivá čtvrtletí v roce 2014.

Tab. 11 Porovnání plánovaného a skutečného čerpání režijních nákladů I/2014 (v tis. Kč), (Interní dokumenty společnosti)

	Plán I/2014	Skutečnost I/2014	Odchylka
Materiál režijní	598,5	683,3	84,8
Pořízení materiálu	0,0	52,5	52,5
Drobný majetek (HM+NM)	192,5	79,8	-112,7
Palivo	98,0	89,4	-8,7
Energie	623,0	857,2	234,2
Opravy a údržba	262,5	172,6	-90,0
Cestovné - tuzemské	14,0	8,1	-6,0
Cestovné - zahraniční	7,0	11,3	4,3
Ostatní služby	228,1	156,1	-72,0
Přepravné ostatní	61,3	55,7	-5,6
Reklama	175,0	384,7	209,7
Náklady na spoje	66,5	26,6	-39,9
Nájemné	35,0	21,0	-14,0
Leasing	175,0	196,4	21,4
Mzdy režijní	2444,9	2449,7	4,7
Odstupné	0,0	46,2	46,2
SP a ZP	855,8	860,4	4,7
Zákonné soc. náklady	48,1	50,2	2,0
Odpisy	367,5	365,1	-2,5
Úroky	126,9	49,8	77,1
Daně a poplatky	39,4	32,9	-6,5
Ostatní náklady	188,2	205,8	17,6
Oprávký k OP	2,4	2,4	0,0
<b>Náklady celkem</b>	<b>6609,6</b>	<b>6856,7</b>	<b>247,1</b>

Z tabulky srovnání plánu a skutečnosti v prvním čtvrtletí 2014 můžeme vyčíst překročení plánovaných nákladů o **247 100 Kč**. Je nezbytné zkoumat, ve kterých položkách došlo k jakým odchylkám a následně odchylky analyzovat. Například u první položky režijního materiálu došlo k překročení plánu kvůli nákupu kancelářských potřeb a ochranných pracovních oděvů pracovníků, se kterými plán rozpočtu nepočítal.

Tab. 12 Porovnání plánovaného a skutečného čerpání režijních nákladů II/2014 (v tis Kč), (Interní dokumenty společnosti)

	Plán II/2014	Skutečnost II/2014	Odchylka
Materiál režijní	598,5	404,6	-193,9
Pořízení materiálu	0,0	0,0	0,0
Drobný majetek (HM+NM)	192,5	153,1	-39,4
Palivo	98,0	80,4	-17,6
Energie	623,0	567,0	-56,0
Opravy a údržba	262,5	147,6	-133,8
Cestovné - tuzemské	14,0	6,3	-7,7
Cestovné - zahraniční	7,0	2,9	-4,1
Ostatní služby	228,1	219,4	-8,7
Převážné ostatní	61,3	49,9	-11,4
Reklama	175,0	146,0	-29,1
Náklady na spoje	66,5	53,0	-13,5
Nájemné	35,0	33,0	-2,0
Leasing	175,0	144,7	-30,3
Mzdy režijní	2444,9	2208,4	-236,5
Odstupné	0,0	0,0	0,0
SP a ZP	855,8	772,8	-83,0
Zákonné soc. náklady	48,1	51,8	3,6
Odpisy	367,5	366,0	-1,5
Úroky	126,9	51,1	-75,8
Daně a poplatky	39,4	44,3	4,9
Ostatní náklady	188,2	219,5	31,3
Oprávký k OP	2,4	2,3	0,0
<b>Náklady celkem</b>	<b>6609,6</b>	<b>5724,1</b>	<b>-885,5</b>

Z tabulky lze opět vyčíst odchylku mezi plánem a skutečností, v tomto případě se však jedná o odchylku zápornou. To znamená, že ve druhém čtvrtletí roku 2014 se celkové režijní náklady projevují jako nedočerpané a to o **885 500 Kč**. Plánovaný rozpočet byl významněji překročen jen u položky ostatní náklady. V tomto případě šlo konkrétně hlavně o nutnost platit vyšší pojistné, než bylo plánováno.

Tab. 13 Porovnání plánovaného a skutečného čerpání režijních nákladů III/2014  
(v tis Kč), (Interní dokumenty)

	Plán III/2014	Skutečnost III/2014	Odchylka
Materiál režijní	598,5	377,9	-220,6
Pořízení materiálu	0,0	-23,7	-23,7
Drobný majetek (HM+NM)	192,5	128,2	-64,3
Palivo	98,0	94,9	-3,1
Energie	623,0	440,0	-183,1
Opravy a údržba	262,5	205,0	-57,5
Cestovné - tuzemské	14,0	6,4	-7,6
Cestovné - zahraniční	7,0	28,1	21,1
Ostatní služby	228,1	375,5	147,4
Přepravné ostatní	61,3	71,0	9,7
Reklama	175,0	146,0	-29,1
Náklady na spoje	66,5	70,1	3,6
Nájemné	35,0	47,4	12,4
Leasing	175,0	146,2	-28,8
Mzdy režijní	2444,9	2339,5	-105,4
Odstupné	0,0	0,0	0,0
SP a ZP	855,8	663,9	-204,5
Zákonné soc. náklady	48,1	46,2	-1,9
Odpisy	367,5	361,9	-5,6
Úroky	126,9	36,8	-90,1
Daně a poplatky	39,4	27,2	-12,2
Ostatní náklady	180,2	190,8	10,6
Oprávký k OP	2,4	2,5	0,1
<b>Náklady celkem</b>	<b>6601,5</b>	<b>5781,5</b>	<b>-820,0</b>

Je zřejmé, že ve třetím čtvrtletí roku 2014 opět došlo ve skutečnosti k nedočerpaným režijním nákladům v porovnání s plánem a to konkrétně o **820 000 Kč**. K nejvýznamnějšímu překročení plánovaného rozpočtu došlo u položky ostatní služby. Toto překročení bylo zapříčiněno faktem, že podnik v srpnu roku 2014 přistoupil na investici do informačního systému vzdělávání zaměstnanců v cizích jazycích. Toto rozhodnutí evokovalo také překročení nákladů na zahraniční cestovné.

Tab. 14 Porovnání plánovaného a skutečného čerpání režijních nákladů IV/2014  
(v tis Kč), (Interní dokumenty společnosti)

	Plán IV/2014	Skutečnost IV/2014	Odchylka
Materiál režijní	598,5	505,8	-220,6
Pořízení materiálu	0,0	-168,0	-168,0
Drobný majetek (HM+NM)	192,5	125,9	-66,6
Palivo	98,0	94,0	-4,0
Energie	623,0	788,2	165,2
Opravy a údržba	262,5	456,4	193,9
Cestovné - tuzemské	14,0	8,4	-5,6
Cestovné - zahraniční	7,0	8,8	1,8
Ostatní služby	228,1	905,1	677,0
Přepravné ostatní	61,3	63,2	1,9
Reklama	175,0	128,9	-46,1
Náklady na spoje	66,5	76,6	10,1
Nájemné	35,0	12,5	-22,5
Leasing	175,0	174,9	-0,1
Mzdy režijní	2444,9	3891,3	1446,4
Odstupné	0,0	0,0	0,0
SP a ZP	855,8	1008,0	152,3
Zákonné soc. náklady	48,1	45,5	-2,6
Odpisy	367,5	400,8	33,3
Úroky	126,9	183,3	56,5
Daně a poplatky	39,4	63,5	24,0
Ostatní náklady	180,2	145,0	-35,1
Oprávký k OP	2,4	2,4	0,0
<b>Náklady celkem</b>	<b>6601,5</b>	<b>8920,3</b>	<b>2318,8</b>

Z tabulky srovnání posledního kvartálu roku 2014 je patrné, že došlo stejně jako v tom prvním k překročení plánovaných režijních nákladů. Na rozdíl od prvního čtvrtletí, v tom posledním došlo k překročení opravdu markantnímu, a to konkrétně **2 318 800 Kč**. Největší podíl na tomto překročení má položka režijních mezd, jejíž zvýšení oproti plánu bylo zapříčiněno výplatou 13. platů na konci roku. Plánované režijní náklady v položce ostatní služby byly překročeny ze stejného důvodu jako v předchozím čtvrtletí. Položka energií souvisí s topnou sezónou a ve skutečnosti se musela projevit i neplánovaná oprava rozvodu vody v položce opravy a údržba.

Tyto dílčí kontroly čtvrtletních rozpočtů se stávají součástí ročního zúčtování a je tedy nezbytné dodat srovnání plánu a skutečnosti rozpočtu celého roku 2014.

*Tab. 15 Srovnání plánovaného rozpočtu a skutečnosti za rok 2014 (Interní dokumenty společnosti)*

	<b>Plán 2014</b>	<b>Skutečnost 2014</b>	<b>Odchylka</b>
Materiál režijní	2394,0	1832,5	-561,5
Drobný majetek (HM+NM)	770,0	487,0	-283,0
Palivo	392,0	358,6	-33,4
Energie	2492,0	2652,3	160,3
Opravy a údržba	1050,0	981,5	-68,5
Cestovné - tuzemské	56,0	29,2	-26,8
Cestovné - zahraniční	28,0	51,1	23,1
Ostatní služby	912,5	1656,2	743,6
Přepravné ostatní	245,0	239,7	-5,3
Reklama	700,0	805,5	105,5
Náklady na spoje	266,0	226,3	-39,7
Nájemné	140,0	113,9	-26,1
Leasing	700,0	662,1	-37,9
Mzdy režijní	9779,7	10888,9	1109,2
Odstupné	0,0	46,2	46,2
SP a ZP	3423,0	3304,8	-118,2
Zákonné soc. náklady	192,5	193,7	1,2
Odpisy	1470,0	1493,7	23,7
Úroky	507,5	321,0	-186,5
Daně a poplatky	157,6	167,9	10,3
Ostatní náklady	720,7	761,0	40,3
Oprávký k OP	9,5	9,6	0,0
<b>Náklady celkem</b>	<b>26406,1</b>	<b>27282,4</b>	<b>876,3</b>

V porovnání plánovaného ročního rozpočtu a skutečnosti podnik dosáhl překročení režijních nákladů o **876 300 Kč**.

## 7 ZHODNOCENÍ ŘÍZENÍ REŽIJNÍCH NÁKLADŮ VE SPOLEČNOSTI

V závěrečné kapitole se nachází zhodnocení systému řízení režijních nákladů ve vybrané společnosti. Tato společnost se v rámci vnitropodnikových úseků dále dělí na patnáct útvarů, z nichž šest lze charakterizovat jako střediska výrobní. Na tato střediska jsou účtovány části režijních nákladů přímo souvisejících s aktivitou daného střediska ve výrobním procesu. Toto přeúčtování se provádí pomocí tzv. rozpočtových klíčů devíti režijních středisek.

Následné hodnocení probíhá ve dvou fázích rozhodovacího procesu. V první fázi je důležité zhodnotit prvotní manažerskou činnost, která s řízením režijních nákladů souvisí, konkrétně se jedná o plánování a sestavování rozpočtů. V druhé fázi je tato kapitola zaměřena na manažerskou činnost, která se provádí na konci každého rozhodovacího procesu – kontrolu.

### 7.1 Zhodnocení plánovacího procesu

Ve vybraném podniku zodpovídá za konečnou efektivitu řízení režijních nákladů ekonomicko-finanční řídicí pracovník, který společně se svými podřízenými tvoří ekonomickou strategii celé společnosti. Mezi jeho hlavní činnosti patří sestavování rozpočtů celého podniku, ale také hospodářských středisek. Při tvorbě rozpočtů se ve vybrané společnosti vychází z prodejní strategie přímo navazující na strategii výrobní. Setkáváme se s plánováním rozpočtů v horizontu jednoho roku, ale i měsíčních rozpočtů, které se vytváří jako jedna dvanáctina ročního plánu.

### 7.2 Zhodnocení procesu kontroly

System kontrol plnění plánů je ve vybraném podniku nastaven jako soubor čtvrtletních kontrol formou porovnání plánovaných výsledků hospodaření výrobních středisek s těmi skutečně dosaženými.

Režijní náklady ve vybrané společnosti nejsou hodnoceny na úrovni vnitropodnikových středisek. Vedení společnosti se zaměřuje především na správný a efektivní rozbor jejich druhu a sledování odchylek, zvláště pak na hledání původu vzniku výraznějších překročení plánovaných rozpočtů. Ve vybrané společnosti je za neplnění rozpočtů zodpovědný pouze nejvýše postavený vedoucí pracovník v hierarchii ekonomicky-finančního oddělení.



System řízení režijních nákladů ve zkoumaném podniku klade důraz především na proces plánování, který je prováděn podrobněji než proces kontroly, který má spíše formální charakter a vyhodnocování případných odchylek skutečně čerpaných režijních nákladů nepřínáší opatření na jejich eliminaci.

## 8 DOPORUČENÍ NA ZLEPŠENÍ

V návaznosti na provedenou analýzu řízení režijních nákladů ve vybrané společnosti lze určitě nalézt prostor pro jeho zefektivnění. Jeho hlavním důvodem je neefektivní plnění plánů. Pokud byly hodnoceny fáze plánování a kontroly, návrh na zefektivnění se týká také těchto, ale i dalších manažerských činností.

### 8.1 Návrh zlepšení pro optimalizaci plánování

Co se plánu rozpočtů týče, je velmi důležité, aby se na tomto procesu podílelo vícero pracovníků než jen vedoucí. Bohužel, ve sledovaném podniku se na jejich tvorbě podílí především jen ekonomicko-finanční ředitel, který si nepřipouští důležitost zapojení menších článků do procesu plánování. Na sestavování rozpočtů by se měli podílet také pracovníci jednotlivých středisek a jejich vedení, což může ekonomicko-finančnímu řediteli pomoci efektivněji odhadnout výkyvy ve spotřebě, vyřešit problematiku správného množství materiálu na skladě nebo například zvýšit povědomí o všedním chodu výrobního procesu. Dále zde existuje problém se zodpovědností za plnění či neplnění plánů. Pokud by se zvýšila zainteresovanost vícera pracovníků jednotlivých středisek na zodpovědnosti za hospodářské výsledky střediska, mohlo by to přinést užitek.

Další částí, která nefunguje dostatečně efektivně, je již zmíněné propočítávání měsíčních rozpočtů středisek prostým dělením ročního plánu. Tento systém plánování rozpočtů počítá s faktem, že na každý jednotlivý měsíc v roce připadá stejný objem režijních nákladů. Ve sledovaném podniku se nebere v potaz, že například náklady na spotřebovanou energii mohou být obzvláště v zimních měsících několikanásobně vyšší než v měsících mimo topnou sezónu.

Po průzkumu charakteru režijních nákladů, se kterými kalkulují pomocná střediska, se nabízí návrh na opomenutí nebo sloučení některých z nich. Například středisko Ústředna, které si lze představit taktéž jako místo ve firmě podobné vrátnici, kde se střídají pracovníci ve zvedání telefonů a ověřování totožnosti příchozích, je zcela bezdůvodné, aby úsek s tak bezvýznamným podílem na chodu společnosti, měl zřízeno vlastní středisko. Nabízí se tudíž návrh na zrušení tohoto střediska nebo sloučení s jiným střediskem, např. se střediskem THP. Pokud je řeč o slučování středisek, v úvahu přichází i sdružení středisek Fondy a Údržba, neboť oba tyto útvary mají na starost základní finanční prostředky podniku. Sloučením nebo omezením některých středisek by se mohl zjednodušit postup plánování a

rozpočtování jednotlivých složek režijních nákladů. Zbýlá režijní střediska jsou zvolena náležitě a není důvod je jakkoli měnit.

## 8.2 Návrh zlepšení pro optimalizaci kontroly

Kontrolní činnost spojená s řízením režijních nákladů není ideální, jelikož jí není přikládána dostatečná váha. Proces kontroly míry plnění rozpočtů středisek formou čtvrtletních srovnání vykonává spíše informativní funkci, než aby z ní vedoucí pracovníci vyvozovali určité závěry a návrhy na zefektivňování řízení nákladů. Kontrola ve sledované společnosti sice analyzuje odchylky a příčiny jejich vzniku, nedochází však již k následným aktivitám, které by pracovali s danými poznatky a zkušenostmi, které by mohli zefektivnit manažerské činnosti v následujících letech.

Jestli byl již dříve zmíněn fakt, že by bylo příhodné, kdyby se rozšířila zodpovědnost za výsledky středisek ve fázi plánování, nabízí se tato možnost i v procesu kontroly. Hmotná zainteresovanost vedoucích pracovníků středisek by mohla být vyřešena formou určité pohyblivé nenárokové části mzdy, která by byla ve formě odměn buďto snižována nebo naopak zvyšována v návaznosti na skutečném plnění hospodářských výsledků a efektivní kontrolní činnosti.

Ve fázi kontrolního procesu zjišťování odchylek se nachází malá vypovídající hodnota, neboť plánované rozpočty, které se srovnávají se skutečně dosaženými výsledky, kalkulují s předem danými objemy nákladů bez ohledu na skutečný objem výroby, který se ve vybrané společnosti neustále mění. Jako návrh řešení této problematiky se nabízí vytvoření systému několika variant, které kalkulují jak s navyšováním, tak snižováním objemu výroby.

## 9 ZÁVĚR

Tato bakalářská práce se zabývá analýzou řízení režijních nákladů ve vybrané společnosti. Teoretická část vymezuje základní pojmy spojené s náklady, dále se pak zaměřuje na samotnou problematiku nákladů režijních, zvláště pak jejich řízení v podniku. Blíže pak specifikuje dvě fáze tohoto řízení, a to plánování a kontrolu formou rozpočtů nákladových středisek.

Praktická část práce navazuje na teoretické poznatky části teoretické. Stručně představuje vybranou společnost. V první fázi stručně popisuje předmět podnikání, strukturu zaměstnanců a finanční situaci. Blíže se pak zaměřuje na analýzu řízení režijních nákladů ve společnosti na úrovni nákladových středisek. Blíže popisuje hlavní fáze tohoto řízení, konkrétně pak plánování formou tvorby rozpočtů a kontroly formou porovnání skutečného stavu s plánovanými rozpočty.

Návrhy na opatření pro efektivnější řízení navazují na zhodnocení současného stavu řízení. Jako rizikové oblasti řízení režijních nákladů ve fázi plánování byly popsány problémy se zainteresovaností vedoucích pracovníků jednotlivých vnitropodnikových středisek a jejich podíl na řízení režijních nákladů, kteří mohou mít lepší představu o vzniku a možné minimalizaci režijních nákladů daného střediska. Dále byl popsán problém dělení na 15 vnitropodnikových útvarů. V návaznosti na analýzu tohoto stavu bylo doporučeno některá střediska zrušit nebo sloučit v důsledku jejich podílu na celkových nákladech společnosti.

Co se týče kontrolní činnosti, jako druhé z fází řízení režijních nákladů ve společnosti, bylo doporučeno přejít z neefektivního systému čtvrtletního porovnávání plánů a skutečností na systém měsíční kontroly, která má větší vypovídající hodnotu. Dále byl navržen vznik hmotné zainteresovanosti odpovědných pracovníků jednotlivých středisek v návaznosti na plnění jejich plánů. V poslední části návrhů na zlepšení byl popsán systém variantních rozpočtů, které počítají se změnou produkce.

Cílů bakalářské práce bylo dosaženo, neboť byl analyzován systém řízení režijních nákladů ve vybrané společnosti s využitím teoretických poznatků a byl také podán návrh doporučení na jeho zefektivnění do budoucna.

**SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY**

ČECHOVÁ, Alena, 2011. *Manažerské účetnictví. 2.*, aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.

DUCHOŇ, Bedřich, 2007. *Inženýrská ekonomika*. Vyd. 1. Praha: C.H. Beck, 288 s. ISBN 978-80-7179-763-0.

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

FIBÍROVÁ, Jana, 2003. *Reporting: moderní metoda hodnocení výkonnosti uvnitř firmy. 2.*, aktualiz. vyd. Praha: Grada, 116 s. ISBN 80-247-0482-X

HOPE, Jeremy. a Steve PLAYER, c2012. *Beyond performance management: why, when, and how to use 40 tools and best practices for superior business performance*. Boston, Mass.: Harvard Business Review Press, 387 p. ISBN 978-1-4221-4195-3.

HORNGREN, Charles T., Walter HARRISON a M. Suzanne OLIVER, c2012. *Financial & managerial accounting*, 3rd ed. Boston: Pearson Prentice Hall, 1190 p. ISBN 978-0-13-278282-1.

HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠÍŠKA, 2008. *Manažerské účetnictví. 1.* vydání. Praha: Grada, 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3.

HRADECKÝ, Mojmír a Bohumil KRÁL, 1995. *Řízení režijních nákladů. 1.* vyd.. Praha: Prospektrum, 100 s. ISBN 80-7175-025-5.

HRADECKÝ, Mojmír a Miloš KONEČNÝ, 2003. *Kalkulace pro podnikatele*. Praha: Prospektrum. 153 s. ISBN 80-7175-119-7.

Interní dokumenty vybrané společnosti

KRÁL, Bohumil, 2002. *Manažerské účetnictví*. Praha: Management Press, 547 s. ISBN 80-7261-062-7.

KRÁL, Bohumil, 2006. *Manažerské účetnictví. 2.* rozšířené vydání. Praha: Management Press, 622 s. ISBN 978-80-7261-141-0.

KRÁL, Bohumil, 2010. *Manažerské účetnictví. 3.* doplněné a aktualizované vydání. Praha: Management Press, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

LANČA, Jiří a Jaroslav SEDLÁČEK, 2005. *Manažerské účetnictví. 1.* vyd. Brno: Masarykova univerzita, 172 s. ISBN 80-210-3643-5.

LAZAR, Jaromír, 2001. *Manažerské účetnictví: kontrola a řízení nákladů v praxi*. Praha: Grada, 152 s. ISBN 80-7169-985-3.

MACÍK, Karel, 2008. *Kalkulace a rozpočetnictví*. Vyd. 3. přeprac. Praha: České vysoké učení technické, 213 s. ISBN 978-80-01-039267.

OGER, Brigitte a Jana FIBÍROVÁ, 1998. *Řízení nákladů*. Praha: HZ Editio, 155 s. ISBN 80-86009-24-6.

PETŘÍK, Tomáš, 2009. *Ekonomické a finanční řízení firmy: manažerské účetnictví v praxi*. 2., výrazně rozš. a aktualiz. vyd. Praha: Grada, 736 s. ISBN 978-80-247-3024-0.

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

SYNEK, Miloslav, 2007. *Manažerská ekonomika*. 4., aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Grada, 452 s. ISBN 978-80-247-1992-4.

### **Elektronické zdroje**

Synext.cz, 2008, *Krycí příspěvky a bod zvratu*. In *synext.cz* [online]. [cit. 2016-04-05]. Dostupné z: <http://www.synext.cz/kryci-prispevky-a-bod-zvratu.html>

Referenceforbusiness.com, 2016, *Make or buy decisions*. In *referenceforbusiness.com* [online]. [cit. 2016-04-10]. Dostupné z: <http://www.referenceforbusiness.com/management/Log-Mar/Make-or-Buy-Decisions.html>

**SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK**

HM	Hmotný majetek
NM	Nehmotný majetek
DM	Dlouhodobý majetek
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
SWOT	Silné slabé stránky, příležitosti a hrozby
OA	Oběžná aktiva
ZK	Základní kapitál
HV	Hospodářský výsledek
EU	Evropská unie
SP	Sociální pojištění
ZP	Zdravotní pojištění
THP	Technicko-hospodářský pracovník
RT	Rozvoj techniky
VNPN	Vnitropodnikové náklady
V	Výnos
N	Náklad
OP	Opravná položka

**SEZNAM OBRÁZKŮ**

<i>Obr. 1 Průběh celkových variabilních nákladů (Král, 2002 s. 69) .....</i>	20
<i>Obr. 2 Vzájemný vztah nákladů vázaných k rozhodnutí a vynaložených (Král, 2002, s. 80) .....</i>	22
<i>Obr. 3 Graf bodu zvratu (Synext.cz, © 2008) .....</i>	25
<i>Obr. 4 Struktura celkových nákladů podniku do roku 1970, v 70. letech a v roce 2003 (Petřík, 2009, s. 44) .....</i>	31
<i>Obr. 5 Zjednodušená organizační struktura společnosti [vlastní zpracování] .....</i>	37
<i>Obr. 6 Organizační struktura ekonomicko-finančního oddělení [vlastní zpracování] .....</i>	38
<i>Obr. 7 Graf přímých a nepřímých nákladů společnosti [vlastní zpracování] .....</i>	42
<i>Obr. 8 Rozpouštění nákladů režijních středisek pomocí rozpočtových klíčů za rok 2014 (v %) [vlastní zpracování] .....</i>	46



**SEZNAM TABULEK**

<i>Tab. 1 Rozdíly mezi MÚ a FÚ (Lanča a Sedláček, 2005, s. 7).....</i>	14
<i>Tab. 2 Srovnání autorů [vlastní zpracování].....</i>	16
<i>Tab. 3 Typový kalkulační vzorec 1 (Popesko 2009, s. 59).....</i>	24
<i>Tab. 4 Kalkulační vzorec s neúplnými náklady (Král, 2002, s. 137).....</i>	24
<i>Tab. 5 SWOT analýza společnosti [vlastní zpracování].....</i>	38
<i>Tab. 6 Zkrácená účetní rozvaha z let 2012-2014 (v tis. Kč) , (Interní dokumenty společnosti).....</i>	40
<i>Tab. 7 Zkrácené výkazy zisků a ztrát v letech 2012-2014 (v tis. Kč) (Interní dokumenty společnosti) .....</i>	41
<i>Tab. 8 Roční plán režijních nákladů výrobních středisek v roce 2014 (v tis. Kč), (Interní dokumenty společnosti) .....</i>	47
<i>Tab. 9 Roční plán nepřímých nákladů režijních středisek v roce 2014 (v tis. Kč), (interní dokumenty) .....</i>	48
<i>Tab. 10 Vyhodnocení HV středisek za první čtvrtletí 2014, (v tis. Kč), (Interní dokumenty společnosti) .....</i>	49
<i>Tab. 11 Porovnání plánovaného a skutečného čerpání režijních nákladů I/2014 (v tis. Kč), (Interní dokumenty společnosti) .....</i>	51
<i>Tab. 12 Porovnání plánovaného a skutečného čerpání režijních nákladů II/2014 (v tis Kč), (Interní dokumenty společnosti).....</i>	52
<i>Tab. 13 Porovnání plánovaného a skutečného čerpání režijních nákladů III/2014 (v tis Kč), (Interní dokumenty).....</i>	53
<i>Tab. 14 Porovnání plánovaného a skutečného čerpání režijních nákladů IV/2014 (v tis Kč), (Interní dokumenty společnosti).....</i>	54
<i>Tab. 15 Srovnání plánovaného rozpočtu a skutečnosti za rok 2014 (Interní dokumenty společnosti) .....</i>	55