

Návrh systému odpovědnostního účetnictví ve firmě

Miroslav Robeš, DiS.

Bakalářská práce
2013



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

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

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Miroslav ROBEŠ, DiS.**
Osobní číslo: **M10742**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Management a ekonomika**
Forma studia: **kombinovaná**

Téma práce: **Návrh systému odpovědnostního účetnictví ve firmě**

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- Zpracujte literární rešerši z oblasti řízení nákladů a odpovědnostního účetnictví v podniku.

II. Praktická část

- Vypracujte analýzu a navrhnete systém odpovědnostního účetnictví v podniku Cardbox packaging.
- Na základě zpracované analýzy navrhnete doporučení pro podnik.

Závěr

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

Seznam odborné literatury:

GARRISON, Ray H., Eric W. NOREEN a Peter C. BREWER. Managerial accounting. 13th ed. Boston: McGraw-Hill/Irwin, 2010, 804 p. ISBN 00-733-7961-1.

HRADECKÝ, Mojmír. Manažerské účetnictví. 1. vyd. Praha: Grada, 2008, 259 s. ISBN 978-80-247-2471-3.

KRÁL, Bohumil. Manažerské účetnictví. 2. rozš. vyd. Praha: Management Press, 2006, 622 s. ISBN 80-726-1141-0.

SYNEK, Miloslav. Manažerská ekonomika. 2. přeprac. a rozš. vyd. Praha: Grada, 2001, 475 s. ISBN 80-247-9069-6.

Vedoucí bakalářské práce: **doc. Ing. Boris Popesko, Ph.D.**
Ústav podnikové ekonomiky
Datum zadání bakalářské práce: **22. února 2013**
Termín odevzdání bakalářské práce: **17. května 2013**

Ve Zlíně dne 22. února 2013


prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka




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

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že:

- odevzdáním bakalářské/diplomové práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby¹;
- bakalářská/diplomová práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému,
- na mou bakalářskou/diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3²;
- podle § 60³ odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

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

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

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

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

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

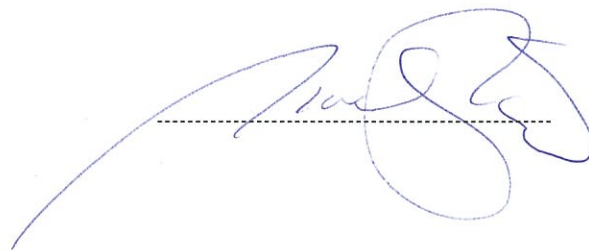
- (1) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení mají za obvyklých podmínek právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla (§ 35 odst. 3). Odpírá-li autor takového díla udělit svolení bez vážného důvodu, mohou se tyto osoby domáhat nahrazení chybějícího projevu jeho vůle u soudu. Ustanovení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

- podle § 60⁴ odst. 2 a 3 mohou užít své dílo – bakalářskou/diplomovou práci - nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s předchozím písemným souhlasem Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše);
- pokud bylo k vypracování bakalářské/diplomové práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tj. k nekomerčnímu využití), nelze výsledky bakalářské/diplomové práce využít ke komerčním účelům.

Prohlašuji, že:

- jsem bakalářskou/diplomovou práci zpracoval/a samostatně a použité informační zdroje jsem citoval/a;
- odevzdaná verze bakalářské/diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 15.5.2013



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

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

ABSTRAKT

Tato bakalářská práce se zabývá návrhem systému odpovědnostního účetnictví ve firmě. Teoretická část práce popisuje členění nákladů z hlediska finančního a manažerského účetnictví, druhové a účelové členění a další přístupy nákladové analýzy. V následujících kapitolách se věnuje odpovědnostnímu účetnictví. Popisuje odpovědnostní účetnictví jako systém řízení nákladů a také zmiňuje podmínky, které je nutné nastavit, aby mohl být systém odpovědnostního účetnictví ve firmě implementován. Poslední kapitola teoretické části se zabývá rozpočetnictvím. Zmíněny jsou nedostatky tradičních systémů rozpočtování a také nové moderní přístupy k tvorbě rozpočtů.

Praktická část práce se zabývá návrhem systému odpovědnostního účetnictví ve společnosti Cardbox packaging, s.r.o. V první části je popsán účel založení společnosti a její cíle. Následuje analýza činností této firmy, včetně analýzy současného stavu řízení nákladů. V další části jsou navržena jednotlivá odpovědnostní střediska a vypracován systém, pomocí kterého mají být jednotlivé náklady středisku přiřazovány. Zároveň jsou pro každé středisko také stanoveny klíčové indikátory výkonnosti (Key performance indicators), které slouží k hodnocení výkonnosti středisek.

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

ABSTRACT

This paper focuses on designing a system of responsibility accounting in a company. The theoretical part describes dividing costs from the perspective of managerial and financial accounting and other traditional approaches to cost analysis. The following section looks at responsibility accounting. This is described as an approach for cost management. Conditions that have to be fulfilled prior to implementation of this system are also mentioned. The last section of the theoretical part concentrates on budgeting. The drawbacks of traditional budgeting are described, as are a few modern approaches to budgeting.

The practical part focuses on designing the system of responsibility accounting in the Cardbox packaging, s.r.o. company. The first part is on the reasoning for founding the company

and its mission. This is followed by analysis of the company's processes, including the current state of cost management. The next section is about devising responsibility centers and the system of cost allocation. Key performance indicators are recommended for each responsibility center to control and measure performance.

Keywords: costs dividing, cost analysis, budgeting, responsibility accounting, responsibility centres, key performance indicators

Rád bych poděkoval mému vedoucímu bakalářské práce doc. Ing. Borisi Popeskovi, PhD. za cenné odborné rady a trpělivé vedení této práce.

Můj dík rovněž patří Mgr. Pavlu Slavíkovi, jednateři společnosti Cardbox packaging s.r.o. za praktické připomínky a cenné informace.

Také děkuji mé manželce za velkou podporu.

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

OBSAH

ÚVOD	11
I TEORETICKÁ ČÁST	12
1 DEFINICE NÁKLADŮ	13
1.1 POTŘEBA ŘÍZENÍ NÁKLADŮ.....	13
2 POJETÍ NÁKLADŮ	16
2.1 NÁKLADY Z HLEDISKA FINANČNÍHO ÚČETNICTVÍ	16
2.2 NÁKLADY Z HLEDISKA MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ.....	17
2.2.1 Hodnotové pojetí nákladů	18
2.2.2 Ekonomické pojetí nákladů.....	18
2.3 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	19
2.3.1 Druhové členění nákladů.....	19
2.3.2 Účelové členění nákladů	20
2.3.3 Kalkulační členění nákladů	21
2.3.4 Členění nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů.....	22
2.3.4.1 Analýza bodu zvratu	24
2.3.5 Relevantní a irelevantní náklady	25
2.3.6 Explicitní a implicitní náklady	26
3 ODPOVĚDNOSTNÍ ÚČETNICTVÍ	27
3.1 ÚLOHA ODPOVĚDNOSTNÍHO ÚČETNICTVÍ.....	28
3.1.1 Význam odpovědnostního účetnictví pro management	29
3.2 PŘEDPOKLADY PRO ZAVEDENÍ ODPOVĚDNOSTNÍHO ÚČETNICTVÍ.....	30
3.2.1 Organizační struktura podniku	30
3.2.2 Centralizace a decentralizace podniku	32
3.2.3 Ekonomická struktura podniku	33
3.3 TYPY ODPOVĚDNOSTNÍCH STŘEDISEK.....	34
3.3.1 Nákladové středisko	35
3.3.2 Výdajové středisko	35
3.3.3 Výnosové středisko	35
3.3.4 Ziskové středisko.....	36
3.3.5 Rentabilní středisko.....	36
3.3.6 Investiční středisko.....	36
3.4 NÁKLADY ODPOVĚDNOSTNÍCH STŘEDISEK	36
3.4.1 Vnitropodniková cena	38
4 ROZPOČETNICTVÍ	40
4.1 FUNKCE ROZPOČTU	40
4.2 ROZDÍLY MEZI ROZPOČTEM A KALKULACÍ.....	40
4.3 TRŽDĚNÍ ROZPOČTŮ	41
4.4 FÁZE ROZPOČTOVACÍHO PROCESU.....	41
4.4.1 Sestavení rozpočtu	42

4.5	TRADIČNÍ SYSTÉMY ROZPOČTOVÁNÍ A JEJICH OMEZENÍ.....	42
4.6	NOVÉ PŘÍSTUPY K ROZPOČETNICTVÍ.....	43
4.6.1	Activity-Based Budgeting.....	44
4.6.2	Beyond Budgeting.....	45
4.6.3	Zero-Based Budgeting.....	45
5	SHRNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI.....	46
II	PRAKTICKÁ ČÁST.....	47
6	PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI CARDBOX PACKAGING.....	48
6.1	DŮVODY ZALOŽENÍ.....	49
6.1.1	Obal K3.....	49
6.2	STRATEGIE.....	51
6.2.1	SWOT analýza.....	52
6.3	ORGANIZAČNÍ STRUKTURA.....	53
6.4	ZÁKLADNÍ EKONOMICKÉ ÚDAJE.....	53
7	ANALÝZA ČINNOSTÍ.....	55
7.1	NAVŘZENÝ KALKULAČNÍ POSTUP.....	57
8	ANALÝZA NÁKLADŮ A VÝNOSŮ SPOLEČNOSTI.....	58
8.1	ANALÝZA NÁKLADŮ.....	58
8.2	ANALÝZA VÝNOSŮ.....	59
8.3	ANALÝZA VÝROBNÍ KAPACITY.....	60
9	ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ.....	62
10	NÁVRH SYSTÉMU ODPOVĚDNOSTNÍHO ÚČETNICTVÍ.....	63
10.1	NÁVRH ODPOVĚDNOSTNÍCH STŘEDISEK.....	63
10.1.1	Nákladová střediska Cardbox packaging.....	63
10.1.2	Náklady středisek.....	64
10.2	STŘEDISKO č. 1 POTISK.....	65
10.3	STŘEDISKO č. 2 VYSEKÁVÁNÍ.....	68
10.4	STŘEDISKO č. 3 DOKONČOVACÍ ZPRACOVÁNÍ.....	69
10.5	STŘEDISKO č. 4 ADMINISTRATIVA.....	71
11	ODPOVĚDNOST.....	72
12	DOPORUČENÍ PRO PODNIK.....	73
	ZÁVĚR.....	74
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	75
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	77
	SEZNAM OBRÁZKŮ.....	78
	SEZNAM TABULEK.....	79

ÚVOD

Cíl mé bakalářské práce spočívá navržení vhodného systému řízení nákladů v nově vzniklé společnosti Cardbox packaging s.r.o.

Společnost je mladá, založena v roce 2012 a rozjezd výroby je plánován na rok 2013.

V teoretické části se zaměřím na rozbor literárních pramenů z oblasti řízení nákladů, rozpočtnictví a odpovědnostního účetnictví. Odpovíme si na otázku, proč je nutné náklady řídit a co nám jejich řízení může přinést.

V praktické části se budu věnovat představení společnosti a důvodům, které vedly k jejímu založení.

Dále bude provedena analýza jednotlivých činností ve společnosti.

Cílem je navrhnout systém odpovědnostního účetnictví v této společnosti a analyzovat náklady, které budou jednotlivá střediska svou činností vyvolávat.

Pro každé středisko by rovněž měly být stanoveny klíčové ukazatele výkonnosti (Key performance indicators), které budou sloužit k hodnocení a měření výkonnosti jednotlivých středisek.

V závěru práce budou provedena doporučení pro společnost.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 DEFINICE NÁKLADŮ

Náklady podniku představují peněžní vyjádření spotřeby výrobních faktorů, které jsou vynaloženy na tvorbu výnosů podniku a dalších činností, které jsou nutné pro chod podniku. (Synek, 2002, str. 35)

1.1 Potřeba řízení nákladů

Cílem každého podniku či společnosti založené za účelem podnikání je dosažení zisku. V moderním pojetí pak maximalizace tržní hodnoty. Zisk a jeho výše má pro podnik zcela zásadní význam. Podniky, které zisku nedosahují, jsou odsouzeny k zániku. Zisk má několik zásadních funkcí:

- rozhodovací (kriteriální)-objem výroby, nové výrobky, atd.
- rozvojová-tvorba finančních zdrojů pro další rozvoj, resp. investice podniku
- rozdělovací-základ dividend pro vlastníky, úroků pro investory, daní pro stát
- motivační-hmotná zainteresovanost pracovníků, managementu, atd.

Zisk = výnosy - náklady. Je tedy zřejmé, že zisku můžeme dosáhnout pouze ovlivněním těchto dvou veličin. Prvním je zvyšování výnosů a druhým snižování nákladů. (Synek, 2011, str. 134.)

Zvyšování výnosů znamená lze uskutečnit dvěma způsoby. Zvýšením objemu produkce, nebo zvýšením ceny. Zvyšovat objem produkce bez vložení dalšího kapitálu lze jen do určité míry nebo zcela vůbec. Za předpokladu optimálního využití výrobních kapacit. Zvýšení ceny výrobku je možné pouze tehdy, pokud trh bude tuto cenu akceptovat a nedojde k poklesu poptávky v důsledku vyšší ceny.

Pokud se podíváme na dnešní tržní prostředí, je potřeba konstatovat, že konkurence prakticky v jakékoliv oblasti podnikání je obrovská. Pokud tedy chce firma se svým výrobkem či službou uspět jednoduše nemůže mít příliš vysokou cenu. Pochopitelně existuje možnost obhajoby vysoké ceny pomocí diferenciací produktu vzhledem ke konkurenci s využitím různých nástrojů, jako jsou značka, image, atp. Tyto nástroje jsou jistě užitečné a při jejich správném použití budou fungovat. Nicméně je pravděpodobné, že vysoká cena přiláká do odvětví dříve či později konkurenci, která nabídne cenu lepší. (Popesko, 2009, str. 17-19)

Kvalita je pravděpodobně nejlepším argumentem pro vysokou cenu. Je ovšem otázkou, zda podnik může vzhledem ke konkurenci tuto obhajobu použít a zákazník ji bude akceptovat.

Přístup firem k výrobním technologiím je více či méně stejný, přístup k know-how sice už méně, ale kvalita je v dnešním konkurenčním prostředí de facto předpoklad. Vyhodnocení kvality zákazníkem je zvláště u některých druhů výrobků velmi problematické, protože vyžaduje zkušeného a znalého zákazníka. Pro relevantní posouzení kvality je třeba hlubšího zkoumání a porovnávání.

Další cestou je tedy snižování nákladů při zachování stejného objemu produkce. Popesko (2009, str. 17-18) uvádí velmi zajímavý modelový příklad, kdy snížení nákladů podniku o 10% vyvolalo zvýšení zisku o téměř trojnásobek. Pokud bychom chtěli podobného efektu dosáhnout zvýšením tržeb, bylo by nutné tržby podniku zvýšit na téměř 300% jejich původní hodnoty. Rozdíl v těchto dvou řešeních je patrný. Snížení nákladů o 10% se jeví jako možné a dosažitelné během mnohem kratšího období, než tak razantní zvýšení tržeb. Navíc vyvstává otázka, zda by trh byl schopen absorbovat oněch 300% a zvýšení nabídky by nevyvolalo pokles ceny.

Tento příklad jasně ilustruje potřebu řízení nákladů v každém podniku. „Ať se na problém zvyšování efektivnosti nebo tvorby zisku podíváme z kterékoliv strany, musíme bezpodmínečně dospět k závěru, že snížení nákladů představuje v současném podnikatelském prostředí jednu z klíčových cest ke zvyšování konkurenceschopnosti podniku. Schopnost snižování jednotkových nákladů můžeme tedy považovat za významnou konkurenční výhodu.“ (Popesko, 2009, str. 19)

Náklady tvoří základ kalkulací ceny výrobku. Ve velmi konkurenčním prostředí, které tlačí zisk, resp. marže, firem k nízké úrovni je tedy jejich řízení a znalost struktury nezbytnou podmínkou pro možnost nabídnout konkurenčně úspěšnou cenu. V době, kdy o přidělení zakázky rozhoduje několik desetin procenta, kdy každý zákazník má k dispozici několik nabídek, kdy se využívají metody internetových aukcí, je efektivní řízení nákladů pro firmu podmínkou její existence a naprostou nutností.

Dalším argumentem pro potřebu lepšího řízení nákladů je růst podílu režijních nákladů na celkových nákladech podniku. Při neustále se zvyšujícím podílu režijních nákladů nastává problém s jejich spravedlivou a přesnou alokací. Přímé náklady není problém přiřadit na konkrétní výrobek či službu, s nepřímými náklady už to tak jednoduché není. Popesko (2009, str. 49-51) uvádí, že v první polovině 20. století tvořily režijní náklady cca 10% nákladů. Což je vzhledem k využívání zejména manuálně intenzivních technologií pochopitelné. Během let však došlo k významným změnám, které měly za následek nárůst podílu

režijních nákladů. Dramatický rozvoj výrobních technologií, IT technologií, customizace produktů, nárůst počtu vykonávaných režijních činností, požadavky zákazníků na komplexní výroby. Je zřejmé, že investice do drahých, automatizovaných a počítači podporovaných výrobních systémů s sebou nese dramatický růst režijních nákladů. Uvádí se, že režijní náklady dnes tvoří 30-80% celkových nákladů. Proto je řízení režijních nákladů úkolem, který musí každý podnik zvládnout.

2 POJETÍ NÁKLADŮ

„Náklady představují v peněžním vyjádření spotřebu věcných prostředků a práce.“ (Zlámal a Belová, 2010, str. 36) Jde tedy o peněžně oceněnou spotřebu výrobních faktorů včetně veřejných výdajů, která byla využita pro tvorbu podnikových výnosů. (Synek, 2011, str. 80)

V zásadě rozlišujeme dvojí pojetí nákladů z pohledu různých skupin uživatelů:

- pojetí nákladů z hlediska finančního účetnictví
- pojetí nákladů z hlediska manažerského účetnictví

2.1 Náklady z hlediska finančního účetnictví

Účetním pojetím nákladů rozumíme spotřebu hodnot (snížení hodnot) ve sledovaném období, která je zachycena ve finančním účetnictví. (Synek, 2011, str. 80)

Jedná se o úbytek ekonomického prospěchu, který se projeví úbytkem aktiv nebo přírůstkem pasiv a v důsledku vede ve sledované období ke snížení vlastního kapitálu. (Popesko, 2009, str. 32)

Uživateli těchto informací, respektive výkazů s těmito informacemi jsou zejména finanční úřady, správa sociálního zabezpečení a další. Zájem o ně mohou mít spolupracující podniky, banky, orgány státní správy, veřejnost, různé společenské a občanské aktivity. Jedná se tedy o externí uživatele. Pochopitelně zájem o tyto informace vzniká i z řad zaměstnanců, vlastníků a investorů. (Fibířová, Šoljaková a Wagner, 2011, str. 14-15)

Tito externí uživatelé mají nebo mohou získat přístup k výkazům z finančního účetnictví. Těmito výkazy jsou rozvaha, výkaz zisku a ztrát, přehled o peněžních tocích, výkaz o změnách vlastního kapitálu.

Finanční účetnictví je primárně vytvořeno právě pro potřeby externích uživatelů. Vzhledem k potřebě jednotného výkladu a možnosti porovnatelnosti informací obsažených v těchto výkazech podléhá finanční účetnictví přísné regulaci. (Popesko, 2009, str. 28)

- vedení finančního účetnictví je upraveno zákonnými předpisy
- orientuje se na podávání informací o podniku jako celku
- účetním obdobím je jeden rok, výkazy jsou tedy podávány jednou ročně
- předkládá informace o uplynulém období, je tedy zaměřeno do minulosti

(Hradecký, 2008, str. 101)

Zajímavá myšlenka říká, že pokud bychom se pokusili řídit podnik čistě pomocí údajů z finančního účetnictví, bylo by to jako řídit auto po dálnici pouze pohledem do zpětného zrcátka. Bez zrcátek to jistě nejde, ale bez pohledu dopředu, tedy do budoucnosti také ne. Právě pohled pro pohled do budoucnosti můžeme využít manažerského účetnictví.

2.2 Náklady z hlediska manažerského účetnictví

Manažerské účetnictví je určeno především pro interní uživatele. Interní uživatelé, kterými jsou buď přímo vlastníci, nebo management, potřebují k tvorbě kvalifikovaných rozhodnutí informace v poněkud jiné struktuře. Často jsou vyžadovány údaje, které nejsou v systému finančního účetnictví zachyceny. Tito uživatelé mají rozhodovací pravomoci a jsou za své výsledky odpovědní. Manažerské účetnictví, které není předmětem mimopodnikové regulace je schopno jim potřebné údaje poskytnout. Často jsou upraveny i pro konkrétní roli pracovníka, manažera. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2011, str. 16; Popesko, 2009, str. 29)

Náklady jsou z manažerského hlediska tedy hodnotově vyjádřené, účelné vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově související s ekonomickou činností. (Král, 2006, str. 32)

Manažerské účetnictví sleduje několik zásad:

- účelnost-neexistuje žádná legislativní regulace, obsah manažerského účetnictví záleží pouze na potřebách konkrétní organizace
- hospodárnost-stanovení a zúčtování má být přesné, úplné a odpovídající příčině
- kompletnost-zahrnuje všechny náklady a výkony podniku, i když nevyvolaly žádné výdaje
- kontinuita-vedeno dlouhodobě a stejným způsobem, jedině tak je možno provádět porovnávání
- periodické pozorování-vychází z časového rámce účetního roku, dokumentováno, analyzováno, kontrolováno a srovnáváno s předchozími roky, za účelem získání výchozích hodnot pro nové plánování, periodický zřetel má přednost před eventuální úplností
- zásada příčiny-náklady v kalkulaci jsou připočteny dle příčiny nákladovému středisku a nositeli nákladů

(Lang, 2005, str. 32)

Manažerské pojetí nákladů:

- pracuje s ekonomickými (skutečnými, relevantními) náklady, včetně oportunitních
- bere v úvahu přírůstkové náklady, tedy náklady, které jsou tímto rozhodováním ovlivněny, zbývající náklady považuje za irelevantní-utopené náklady
- rozlišuje krátkodobý a dlouhodobý pohled na náklady a jejich vývoj

(Synek, 2011, str. 85-86)

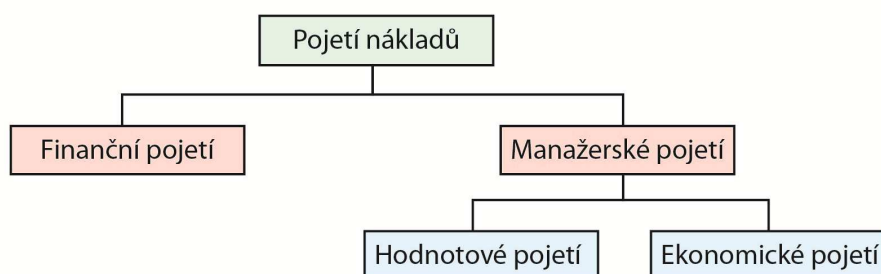
Manažerské pojetí nákladů můžeme rozdělit dále na hodnotové a ekonomické.

2.2.1 Hodnotové pojetí nákladů

Toto pojetí slouží pro poskytování informací, které jsou potřebné pro běžné řízení a kontrolu činností, které jsou v podniku vykonávány. Spotřebované vstupy se oceňují na úrovni cen, které odpovídají jejich reálné hodnotě. „Náklady v hodnotovém pojetí zahrnují jak náklady shodné s finančním účetnictvím, tak náklady, které jsou v manažerském účetnictví vykazovány v jiné výši než ve finančním účetnictví, nebo jím nejsou vůbec vykazovány - označují se jako kalkulační náklady.“ (Popesko, 2009, str. 33)

2.2.2 Ekonomické pojetí nákladů

Toto pojetí pracuje s konceptem oportunitních nákladů, nákladů ušlé příležitosti. Toto pojetí vychází z faktu, že je nutné porovnat, zda bychom jiným využitím stejné výše nákladů nedosáhli vyššího zisku. Zda by pro účely ziskovosti jednoduše nebylo lepší, investovat vložené prostředky jiným způsobem za dosažení vyšší míry zisku. Tuto alternativu je nutné porovnat s námi zvolenou, abychom věděli, zda využití, které jsme zvolili, poskytuje maximální možný výnos či zisk. (Popesko, 2009, str. 33)



Obrázek 1: Pojetí nákladů

2.3 Členění nákladů

Nákladové položky v podnicích často čítají desítky až tisíce pozic. Vzhledem k možnostem zkoumání a řízení nákladů je nezbytné jejich rozčlenění do logických celků, abychom mohli zkoumat, jak se tyto náklady budou chovat v různých situacích. Je zřejmé, že ne všechny skupiny nákladů budou vykazovat stejné chování například při změnách objemů produkce, atp. (Popesko, 2009, str. 34)

2.3.1 Druhové členění nákladů

Jde o nejběžnější přístup ke klasifikaci nákladů ve finančním účetnictví. V tomto konceptu členíme náklady dle druhu spotřebovaných vstupů, které byly využity v podnikovém transformačním procesu. Toto rozdělení odpovídá finančnímu pojetí. Druhové členění je významné z hlediska optimalizace nákladů. Je zřejmé, že ne všechny podniky budou mít relativně stejný poměr těchto nákladových druhů. Poznání této struktury nám pomáhá poznat, kam máme zaměřit své úsilí při nákladové optimalizaci. Z druhového členění nákladů však nelze zjistit, na jaké činnosti byly tyto náklady vynaloženy. (Popesko, 2009, str. 34)

Druhové členění je tedy potřebné pro řízení podniku jako celku a k tomu potřebujeme znát podstatu podnikem spotřebovávaných zdrojů. (Hradecký, 2008, str. 78)

Nákladové druhy jsou:

- spotřeba materiálu, energie a externích služeb
- osobní náklady (mzdy, sociální náklady,...)
- odpisy hmotného a nehmotného investičního majetku
- použití externích prací a služeb
- finanční náklady

(Synek, 2011, str. 81; Hradecký, 2008, str. 78; Popesko, 2009, str. 35)

Synek (2011, str. 81) dále uvádí, že nákladové druhy představují *externí náklady*. Jedná se o *prvotní náklady*, které vznikají stykem podniku s jeho okolím (spotřeba materiálu) nebo zaměstnanci (mzdy). Jsou to náklady *jednoduché*, které nelze dále členit.

Druhotné náklady vznikají spotřebou vnitropodnikových výkonů (výroba náradí, ...), jsou to *náklady interní*, které mají *komplexní charakter*. (dají se rozložit na původní nákladové druhy).

2.3.2 Účelové členění nákladů

V účelovém členění nákladů bereme v potaz to, k jakému účelu byly náklady vynaloženy. Je zřejmé, že toto členění má již jasnější vztah k podnikovým výkonům. Druhové členění neobsahuje hledisko přiměřenosti spotřeby nákladů. K hodnocení této přiměřenosti je proto nutné použít účelové členění. Používá se několik odlišných členění. (Hradecký, 2008, str. 78)

První z nich člení náklady na:

- náklady technologické
- náklady na vytvoření, zajištění a udržení průběhu daného procesu (náklady na obsluhu a řízení)

Technologické náklady jsou náklady, které si vyžádá použití nějaké výrobní technologie. Spotřeba materiálu, energií, odpisy.

Náklady na obsluhu a řízení slouží k zajištění dalších činností nutných pro provoz této technologie, které s ní však přímo nesouvisejí. Mzdy administrativních pracovníků, vytápění budovy, atd.

Často je však obtížné stanovit, které náklady mají přímou souvislost s výrobou a které mají obslužný či podpůrný charakter. Pro účely rozhodovacích procesů je nutné vyjádřit vtaž ke konkrétnímu výkonu nebo jednici. Dle tohoto členíme náklady na (Popesko, 2009, str. 37):

- náklady jednicové
- náklady režijní

Jednicové náklady jsou technologické náklady, které přímo souvisejí s výkonem a zároveň mají vztah s jednotkou prováděného výkonu. Lang (2005, str. 42) uvádí tyto jednicové náklady:

- výrobní materiál
- mzdové výrobní náklady
- zvláštní jednicové náklady (patenty, licence, provize obchodních zástupců, speciální balení, ochranný doprovod pro speciální transporty, atp.)

Je zřejmé, že vtáhnout některé Langem uváděné jednicové náklady skutečně na jednotku produkce nebude ani zdaleka jednoduché, ne-li přímo nemožné.

Hradecký (2008, str. 79) uvádí podobné typy jednicových nákladů:

- jednicový materiál

- jednicové mzdy
- ostatní jednicové náklady

Náklady režijní jsou ostatní technologické náklady, tedy ty, které nesouvisejí s jednotkou výkonu, včetně nákladů na obsluhu a řízení.

Dalším tříděním je klasifikace nákladů dle *místa vzniku a odpovědnosti*. Toto třídění nabízí odpověď na otázku, kde náklady vznikají a kdo je za jejich vznik odpovědný. Dochází ke konkretizaci vztahu nákladů k určité složce podniku, zpravidla středisku. V rámci střediska tyto náklady vznikají a pracovníci tohoto střediska jsou odpovědní za jejich výši. Sledování nákladů středisek tímto principem nazýváme *odpovědnostním účetnictvím*, nebo také *řízením po linii útvarů*. (Popesko, 2009, str. 37; Lazar, 2012, str. 11)

2.3.3 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nákladů odpovídá na otázku, *na co byly náklady vynaloženy*. Tedy které výrobky či služby je spotřebovaly. Pro podnik je důležité vědět, na které výrobky a kolik nákladů bylo vynaloženo, protože umožňuje řízení struktury jednotlivých výrobků. Každý výrobek nepřispívá stejnou měrou k tvorbě podnikového zisku.

Výše těchto nákladů je důležitá pro typická manažerská rozhodnutí typu „make or buy“. Zajistit výrobek vlastními silami nebo jej zajistit dodavatelsky. V případě rozhodnutí o dodavatelském zajištění se nabízí několik variant. Outsourcing, offshoring, insourcing. (Synek, 2011, str. 82)

- Outsourcing-zajištění části nebo celého procesu výroby externí firmou
- Offshoring-zajištění části nebo celého výrobku či služby oddělením v zahraničí, které má nižší mzdové náklady, jde spíše o delegování funkcí, popřípadě organizačních složek na dceřinné společnosti v zahraničí
- Insourcing-využití disponibilních výrobních kapacit pomocí přijetí externí zakázky a tím pokrytí fixních nákladů

Dalšími možnostmi, jsou Management Buy-Out (prodej části podniku managementu) a Franchising (příjemce provozuje podnik samostatně s využitím know-how franchisora. (Lang, 2005, str. 37-41)

Toto malé odbočení od tématu bude souviset s praktickou částí této práce, proto jsem považoval za důležité se stručně zmínit o těchto typech rozhodnutí.

Pokud přiřazujeme náklady nějakému nákladovému objektu, mluvíme o *alokaci nákladů*. Tyto náklady lze rozčlenit do dvou kategorií:

- přímé náklady
- nepřímé náklady

Přímé náklady lze exklusivně vztáhnout k nákladovému objektu (výrobek, služba).

Nepřímé náklady jsou takové, které nelze přiřadit přímo objektu a zajišťují výrobu jako celek. (mzdové náklady pracovníků administrativy, pronájem výrobní haly, atp.). (Synek, 2011, str. 82; Popesko, 2009, str. 38)

Náklady lze rovněž přiřazovat jednotlivým aktivitám. V této souvislosti hovoříme o *procesním účetnictví* nebo také o *kalkulaci nákladů podle aktivit-Activity based costing*. ABC vychází z předpokladu, že výše nákladů je dána počtem a strukturou jednotlivých aktivit při uskutečňování podnikového výkonu. „Vedle toho, že je ABC kalkulace nástrojem, který slouží primárně k výpočtu nákladů na určitý nákladový objekt, je díky svým charakteristikám i velmi významným nástrojem nákladového řízení, sloužícího ke snižování nákladů a jejich optimalizaci. ABC přístup předpokládá, že náklady mohou být řízeny a ovlivňovány pomocí řízení a ovlivňování podnikových aktivit.“ (Popesko, 2009, str. 38)

2.3.4 Členění nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů

Toto členění pohlíží na náklady z hlediska jejich rozdílného chování při změnách objemů produkce. Důležité je, že dává možnost predikce nákladů. Dává odpovědi na otázky: Jaký by měl být objem produkce pro příští rok? Jakého dosáhneme zisku, když zvýšíme prodej? Atd.

Rozlišujeme tyto náklady:

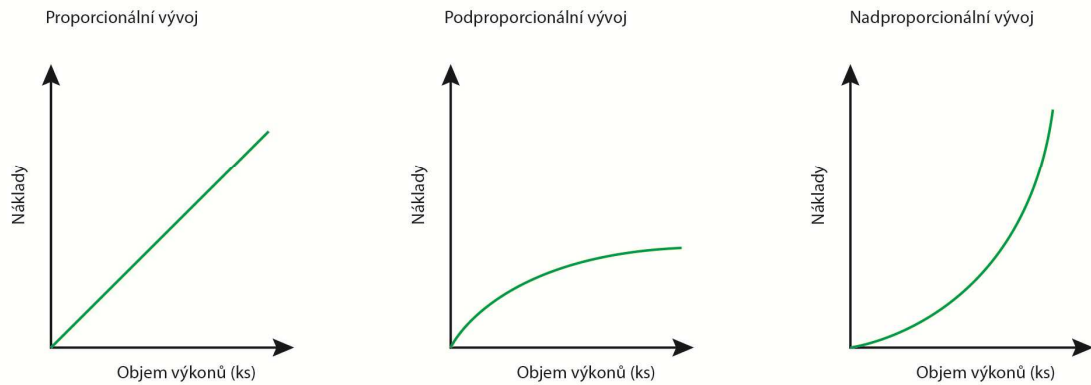
- variabilní náklady
- fixní náklady
- smíšené náklady

(Popesko, 2009, str. 39)

Variabilní náklady jsou takové náklady, které se mění s výší produkce. Do variabilních nákladů patří jednicové náklady a také část režijních nákladů. Ve vztahu k objemu produkce se tyto náklady mohou vyvíjet třemi způsoby:

- proporcionálně - výše těchto nákladů přímo úměrně souvisí s objemem produkce

- podproporcionálně - výše těchto nákladů stoupá pomaleji, než objem produkce
- nadproporcionálně - stoupají rychleji, než objem produkce

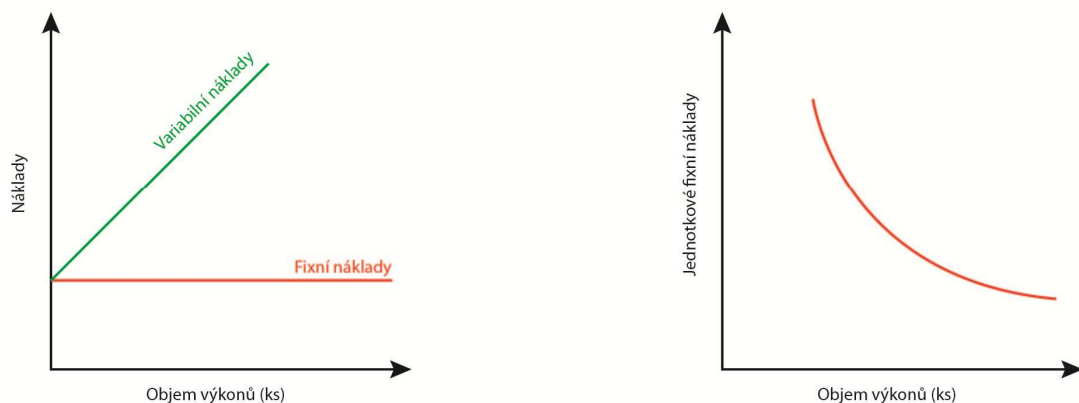


Obrázek 2: Variabilní náklady

Fixní náklady se s objemem produkce nemění a zůstávají stálé (v určitém časovém období). Jako příklad lze uvést odpisy, mzdy administrativy, pronájem, atd.

Fixní náklady lze také označit jako *náklady provozní připravenosti*. (Lang, 2005, str. 47)

Zatímco absolutní výše fixních nákladů se s růstem produkce nemění, mění se výše fixních nákladů připadající na jednotku produkce. Dochází k **degresi nákladů**. (Synek, 2011, str. 87)

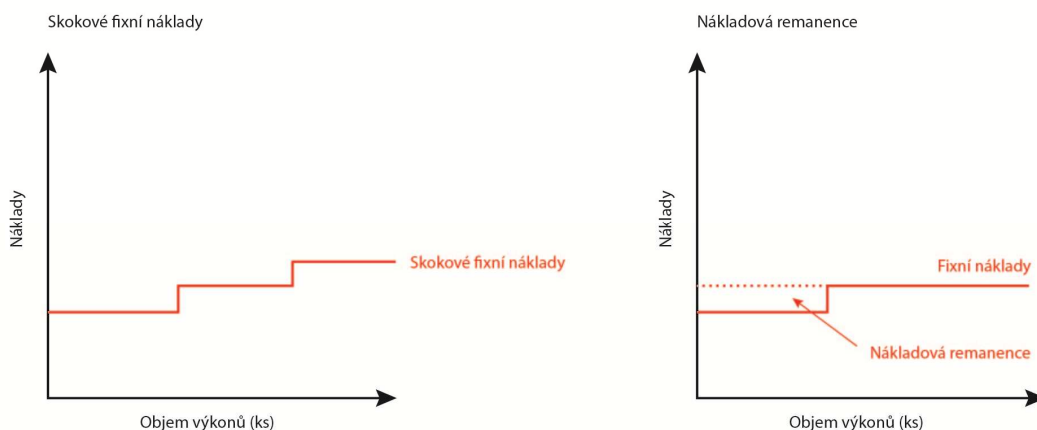


Obrázek 3: Fixní náklady

Je potřeba také zdůraznit, že z dlouhodobého hlediska fixní náklady neexistují. Vychází se z předpokladu, že v dlouhodobém časovém horizontu lze ovlivnit i tyto náklady. Proto je nutné v případě stanovování fixních nákladů, vždy brát na zřetel časový interval. Z dlouhodobého hlediska mají všechny náklady variabilní charakter.

U některých autorů se můžeme také setkat se zvláštní skupinou fixních nákladů, která bývá označována jako *skokové fixní náklady*. „V praxi však vznikají při vytížení větším než 80-85% většinou dodatečné fixní náklady, např. pro dodělávky, vyšší opotřebení strojů aj.“ (Lang, 2005, str. 48) S tímto názorem nelze než souhlasit. Pokud se vytížení výroby pohybuje na hranici produkčních možností, je zřejmé, že další rozšíření kapacity s sebou ponese zvýšení fixních nákladů. (např. pronájem dalšího skladovacího prostoru, atp.)

V souvislosti s fixními náklady je nutné ještě zmínit pojem *nákladová remanence*. V případě snížení objemu výroby, vyřazení některého z výrobků nebo zastavení výroby nedochází k okamžitému a odpovídajícímu snížení fixních nákladů. Případná snaha o zlepšení ziskové situace pomocí vyřazení ztrátových výrobků je úspěšná pouze tehdy, pokud se podaří odbourat v co nejkratší době rovněž fixní náklady spojené s tímto výrobkem. Pokud tento výrobek není nahrazen ziskovějším a nepodaří se odbourat část fixních nákladů, dochází naopak ke zhoršení původní ziskové situace. (Lang, 2005, str. 49)



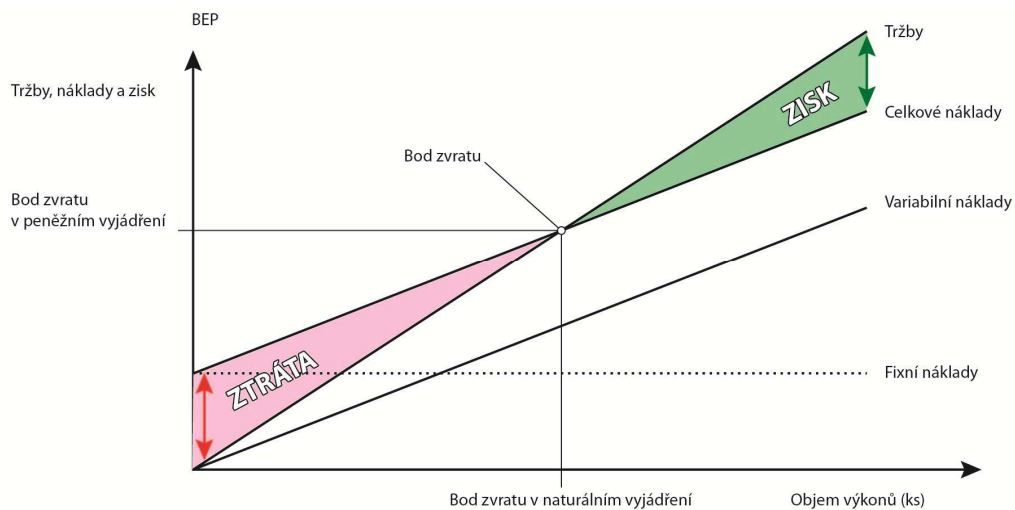
Obrázek 4: Skokové fixní náklady, Nákladová remanence (Lang, 2005, str. 48-49)

Smišené náklady jsou náklady, které v sobě obsahují jak fixní, tak i variabilní složku a tyto není dost dobře možné od sebe oddělit. Jako příklad lze uvést spotřebu elektrické energie. Její jedna část je fixní a druhá variabilní složka souvisí například s intenzitou využití výrobních linek. (Popesko, 2009, str. 39)

2.3.4.1 Analýza bodu zvratu

(Break Even Point Analysis, BEP) vyjadřuje vztah mezi ziskem, náklady, objemem produkce, cenou produkce a tržbami. Na následujícím obrázku vidíme, jaký mezi nimi vzniká

vztah, při výrobě výrobků stejného druhu při lineární nákladové funkci. (Synek, 2011, str. 135-137)



Obrázek 5: Bod zvratu (zdroj: 12Manage, přeloženo, upraveno)

K bodu zvratu dochází, když jsou veškeré náklady pokryty tržbami. Bod zvratu odvodíme z následující rovnice.

$$T=N$$

$$pq=F + bq$$

Kde:

T – celkové tržby

N – celkové náklady

F – fixní náklady

p – jednotková cena

q – počet kusů (objem produkce)

b – jednotkové variabilní náklady

Podrobněji se bodem zvratu zabývat nebudeme.

2.3.5 Relevantní a irelevantní náklady

Kromě tradičních metod klasifikace nákladů, existují další metody klasifikace, které se vztahují k manažerským rozhodnutím. Jde spíše o koncepty, než o členění nákladů. V manažerském rozhodování se náklady vždy vztahují právě k tomuto rozhodnutí. Nevychází se

z přímo evidovaných nákladů, ale spíše z odhadu budoucích nákladů, které toto rozhodnutí vyvolá. Cílem tohoto konceptu je odstranění zkreslení, které mohou přinášet irelevantní náklady při manažerských rozhodováních. Z tohoto pohledu rozlišujeme dva typy nákladů (Popesko, 2009, str. 41):

- relevantní náklady - jejichž výše s přijetím rozhodnutí změní
rozdílové náklady - jsou podskupinou relevantních nákladů, vyjadřují rozdíl v nákladech před a po přijetí rozhodnutí
- irelevantní náklady - jejichž výše zůstane konstantní a nezávisí na přijetí či nepřijetí manažerského rozhodnutí
utopené náklady - jsou podskupinou irelevantních nákladů. Jejich celkovou výši již nelze měnit, byly vynaloženy před zahájením výroby. Například odpisy stálých aktiv, nevyužitá výrobní kapacita.

2.3.6 Explicitní a implicitní náklady

Explicitní náklady - jsou takové náklady, které firma běžně platí, a jsou řádně vedeny ve finančním účetnictví. Např. mzdy, nákup materiálu, atd.

Implicitní náklady - nemají formu peněžních výdajů, jsou obtížně vyčíslitelné a nejsou zachyceny ve finančním účetnictví.

Oportunitní náklady - jedná se o skupinu implicitních nákladů. Jsou to náklady, které vzniknou, pokud výrobní faktory (práce, kapitál) nejsou využity na nejlepší ušlou alternativu. De facto se jedná o ušlou mzdu. Zvolením jedné alternativy se vzdáváme možnosti realizovat jinou. (Synek, 2011, str. 86)

3 ODPOVĚDNOSTNÍ ÚČETNICTVÍ

„Odpovědnostní účetnictví je nástrojem, jehož primární funkcí je motivovat odpovědnostní střediska k racionalizaci prováděných činností a ke zvyšování efektivnosti cestou zkvalitňování informací o jejich individuálním hospodaření v rámci podniku.“ (Popesko, 2009, str. 37)

Základní myšlenka je taková, že velké diverzifikované organizace je obtížné, ne-li přímo nemožné řídit jako jeden celek, a proto musí být decentralizovány nebo rozděleny do říditelných jednotek.¹ (Martin, 2006)

Decentralizované organizace potřebují systémy odpovědnostního účetnictví k tomu, aby spojily řídicí pracovníky na nižších rozhodovacích úrovních s odpovědností za tato rozhodnutí. Termín odpovědnostní účetnictví lze použít pro jakoukoliv část organizace, jejíž manažer má kontrolu a odpovědnost za náklady, zisk nebo investice.² (Garrison, Ray a Noreen, 2010, str. 509)

Rozhodujícím faktorem je tedy to, že manažer střediska nese přímou odpovědnost za výsledek střediska jako celku. Je pochopitelné, že k tomu aby mohl nést odpovědnost, musí mít také možnost kontroly a možnost ovlivnit chování střediska, tedy odpovídající rozhodovací pravomoc. Bez těchto předpokladů by tento koncept postrádal smysl a pro manažery by nebyl motivujícím.

V souvislosti s odpovědnostním účetnictvím hovoříme také o *systému řízení po linii odpovědnosti* nebo také o *odpovědnostním řízení*. Tyto systémy mají zajišťovat fungování systému odpovědnostního účetnictví a koordinovat jednotlivá střediska. Cílem je dosáhnout stavu, kdy je jednání každého střediska i pracovníka v souladu se strategickými cíly organizace. (Fibířová, Šoljaková a Wagner, 2011, str. 345)

¹ „The basic idea is that large diversified organizations are difficult, if not impossible to manage as a single segment, thus they must be decentralized or separated into manageable parts.“ (Martin, 2006)

² „Decentralized organizations need responsibility accounting systems that link lower level managers' decision-making authority with accountability for the outcomes of those decisions. The term responsibility center is used for any part of an organization whose manager has control over an is accountable for cost, profit, or investments.“ (Garrison, Ray a Noreen, 2010, str. 509)

3.1 Úloha odpovědnostního účetnictví

Odpovědností účetnictví je metoda shromažďování a vykazování rozpočtovaných a skutečných nákladů střediskovými manažery, kteří jsou za ně odpovědní. V tomto systému jsou podnikatelské aktivity spojovány spíše s osobami než s produkty za účelem dosažení efektivní kontroly odpovědného manažera.³ (Patel, 2013, str. 1)

Fibírová, Šoljaková a Wagner (2011, str. 347) ve své knize uvádějí, že hlavním úkolem odpovědnostního účetnictví je vytvořit hodnotový systém informací, který umožní:

- **rozčlenit** hodnotové informace podle odpovědnosti za vývoj nákladů a výnosů, aktiv a závazků, příjmů a výdajů podniku
- zobrazit **vztahy mezi jednotlivými středisky** vyjádřené zejména měřitelným objemem interních výkonů oceněných v předem určené **vnitropodnikové ceně**, případně uznané **rozpočtem**, aby bylo možné vyjádřit přínos konkrétních středisek k hospodářskému výsledku firmy
- **vyjádřit rozdíly či odchylky** skutečného vývoje od žádoucího, předem stanoveného, a to včetně informace, který manažer je za jejich vznik odpovědný

Patel (2013, str. 1)⁴ se v rozdělení základních úkolů odpovědnostního účetnictví více méně shoduje s výše uvedenými. Uvádí ještě tyto důležité úkoly:

- odpovědností účetnictví dává **základ pro hodnocení kvality a výkonnosti divizních manažerů**, používá se k měření této výkonnosti a tím také ovlivňuje způsob chování těchto manažerů

³ „Responsibility Accounting is a method of accumulating and reporting both budgeted and actual costs, by divisional managers responsible for them. In this system, business activities are identified with persons rather than products for that to make effective control to appoint a manager.“ (Patel, 2013, str. 1)

⁴ "To provide a basis for evaluating the quality of the divisional managers performance. Responsibility accounting is used to measure the performance of managers and it therefore, influence the way the managers behave. To motivate the divisional manager to operate his division perfectly with the basic goals of the whole organization." (Patel, 2013, str. 1)

- odpovědnostní účetnictví má také za úkol **motivovat** manažery, aby řídili své středisko ve shodě se základními cíli organizace

3.1.1 Význam odpovědnostního účetnictví pro management

Význam tohoto systému pro management společnosti lze shrnout v následujících bodech (Patel, 2013, str. 1)⁵:

- **Snadná identifikace výkonnosti** - díky individuálně odpovědným manažerům můžeme snadno posoudit, zda výkonnost střediska je uspokojivá, či nikoliv
- **Motivační výhody** - pokud je systém implementován, zajišťuje motivační výhody
- **Dostupnost dat** - máme k dispozici mechanismus pro prezentaci dat o výkonu, na tomto základě můžeme stanovit systém hodnocení manažerského výkonu a motivovat manažery, aby jednali v nejlepším zájmu podniku
- **Přípravenost informací** - máme dostupné relevantní a správné informace od manažerů středisek, kteří jsou odpovědní za to, aby informace byly přesné
- **Plánování a rozhodování** - odpovědnostní účetnictví nepomáhá je při kontrole, ale také při plánování a rozhodování
- **Delegování a kontrola** - pomocí systému odpovědnostního účetnictví získáváme kontrolu nad delegovanými úkoly

⁵ "For Easy Identification: With the help of individual responsible managers we can Easy Identify that this performance is satisfactory or unsatisfactory. For Motivational Benefits: If a system of responsibility accounting is implemented, considerable motivational benefits are assured. Data Availability: A mechanism for presenting performance data is provided. A framework of managerial performance appraisal system can be established on that basis, besides motivating managers to act in the best interests of the enterprise. Ready hand Information: Relevant and proper information is available from departmental managers and all are responsible for them to make it accurate. Planning and Decision Making: Responsibility Accounting helps not only in control but also in planning and Decision making. Delegation and control: The twin objectives of Responsibility Accounting are delegating responsibility and with the use of that control are achieved by adoption of this system." (Patel, 2013, str. 1)

3.2 Předpoklady pro zavedení odpovědnostního účetnictví

Možnost případného zavedení systému odpovědnostního řízení vychází z několika předpokladů. Důležité je vymezení transparentní struktury podniku a vyřešení otázky rozložení manažerských kompetencí pro řízení této struktury. Tyto předpoklady je možné shrnout do 3 oblastí (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2011, str. 348):

- řešení **organizační struktury** podniku
- stanovení **míry centralizace a decentralizace**, která bude uplatňována při řízení takovéto struktury
- vytvoření **ekonomické** struktury podniku

Patel (2013, str. 1)⁶ uvádí předpoklady následovně:

- mělo by jednat o velkou společnost s diverzifikovanou organizační strukturou, kde je odpovědnost rozdělena na různé úrovně organizace
- Odpovědnostní účetnictví velmi souvisí s velikostí podniku. Je užitečné pro velké společnosti, pro malé již méně.
- cíle a záměry pro každé odpovědnostní středisko jsou jasně definovány
 - manažeři se musí snažit těchto cílů a záměrů dosáhnout

3.2.1 Organizační struktura podniku

Organizační strukturou podniku rozumíme takové rozdělení, které zohledňuje **věcnou náplň činnosti** jednotlivých oddělení podniku a **vazby** mezi nimi. Jasný popis organizační struktury podniku je klíčovým nástrojem pro vymezení **pravomoci a odpovědnosti** útvarů a tvoří předpoklad pro jejich **věcné řízení**. Organizační struktura podniku závisí na veli-

⁶ "Responsibility Accounting is very much related with the size of an organization. It is useful for the large scale companies, while small scale companies are not useful as compared to large scale.";"Assumptions for Responsibility Accounting: Responsibility Accounting is based on certain assumptions. They are as follows: It should be a big company with a divisionalized organizational structure and where responsibility are classified at different levels of the organization. There are clearly set goals and targets for each responsibility centre. Managers must try to attain the goals and objectives." (Petel, 2013, str. 1)

kosti a složitosti výkonů prováděných podnikem, na možnostech zajišťování vstupů pro transformační proces, na způsobu distribuce, atd. Jasný a transparentní popis organizační struktury ve směrnících podniku je velmi důležitý. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2011, str. 348)

Vazby mezi jednotlivými organizačními strukturami lze rozčlenit do dvou základních typů:

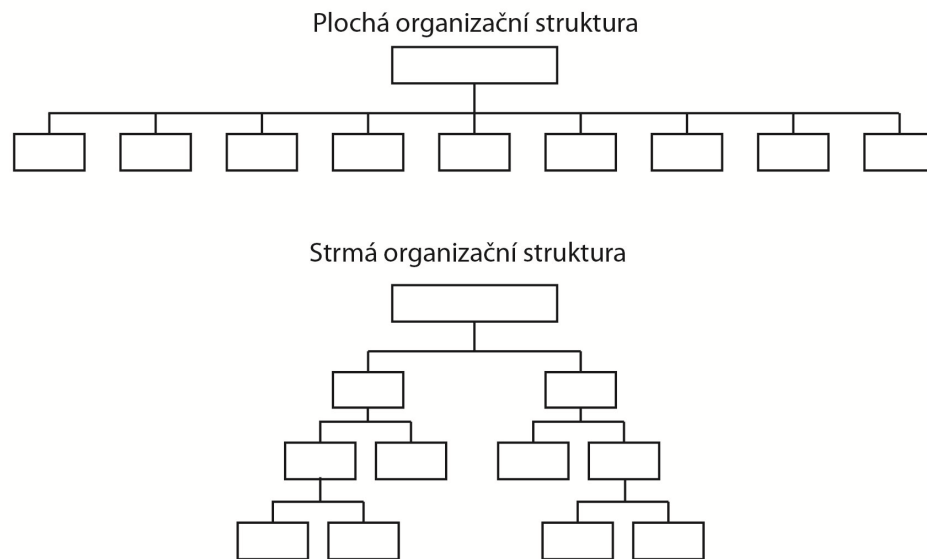
- **Horizontální vazby** - jsou vztahy mezi organizačními jednotkami, které vznikají z potřeby dělby činností mezi těmito jednotkami a vyjadřují kooperaci mezi nimi. Rozsah horizontálních vazeb vychází ze dvou způsobů organizace podnikových výkonů. Horizontální vazby jsou tedy vyjádřením kooperace.

předmětné uspořádání – procesy tvorby výkonu nebo jeho podstatné a ucelené části, probíhají v rámci jednoho útvaru a tento útvar minimálně vstupuje do kooperačních vztahů s ostatními útvary

technologické uspořádání – dílčí procesy tvorby výkonu probíhají v útvarech, které se specializují na velmi konkrétní typ činnosti (nákup, výroba, prodej, ...), finální výrobek tedy v průběhu transformačního procesu prochází několika útvary

- **Vertikální vazby** - vyjadřují přístup podniku k otázce centralizace a decentralizace řízení a s tím související rozdělení odpovědnosti. Větší počet vertikálních vazeb znamená vyšší míru centralizace. Vertikální vazby vyjadřují vztah podřízenosti a nadřízenosti. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2011, str. 348)

Na následujícím obrázku můžeme vidět rozdíly ve vazbách u různých typů organizační struktury.



Obrázek 6: Organizační struktura (Synek, 2002, str. 138-139, upraveno)

3.2.2 Centralizace a decentralizace podniku

Centralizace je způsob řízení, kde jsou rozhodovací pravomoci převážně v rukou úzké skupiny vrcholového vedení a nižším úrovním jsou ponechány pouze výkonné funkce s minimem rozhodovacích pravomocí. Očekává se od nich pouze disciplinované plnění rozhodnutí vrcholového managementu. Centralizovaný způsob řízení je charakteristický svým direktivním přístupem, který se soustředí zejména na kontrolu činností a úkolů, které jednotlivá střediska vykonávají, bez ponechání větší iniciativy na těchto útvarech.

Decentralizace nebo decentralizovaný způsob řízení se více soustřeďuje na přínos středisek k účinnému zhodnocení poskytnutých zdrojů. Předpokládá se vlastní iniciativa a středisku je ponechána větší volnost a vyšší pravomoci řízení. (Fibířová, Šoljaková a Wagner, 2011, str. 351-352)

Výhody a nevýhody decentralizace

Výhody

- delegováním každodenních problémů na nižší úroveň řízení, zůstává vrcholovému vedení dostatek času, na důležitější věci jako je třeba strategie
- manažeři nižších úrovní jsou ti, kteří mají k dispozici každodenní údaje nezbytné pro rozhodování (o svém středisku), proto je dobré nechat toto rozhodování na nich

- odstranění byrokratického procesu rozhodování a schvalování umožní organizaci rychlejší reakce na potřeby zákazníků a změny v provozním prostředí
- poskytnutí rozhodovacích pravomocí na manažery nižších úrovní umožňuje jejich přípravu na pozice ve vyšším managementu
- poskytnutí rozhodovacích pravomocí nižším manažerům může zvýšit jejich motivaci a uspokojení

Nevýhody

- nižší manažeři mohou dělat rozhodnutí, aniž by porozuměli celkovému obrazu podniku
- pokud se manažeři rozhodují sami, může nastat problém s koordinací
- cíle a zájmy nižších manažerů mohou být v konfliktu se zájmy celé organizace
- prosazování inovací může být komplikované, bez silné podpory vedení nemusí některé části organizace tyto inovace přijmout za své

(Garrison, Ray a Noreen, 2010, str. 508-509)⁷

3.2.3 Ekonomická struktura podniku

Ekonomická struktura podniku navazuje na organizační strukturu a doplňuje tuto strukturu o využití motivačně účinných hodnotových nástrojů odpovědnostního řízení. Cílem je vy-

⁷ "1. By delegating day-to-day problem solving to lower-level managers, top management can concentrate on bigger issues such as overall strategy. 2. Empowering lower-level managers to make decisions puts the decision-making authority in the hands of those who tend to have the most detailed and up-to-date information about day-to-day operations. 3. By eliminating layers of decision making and approvals, organizations can respond more quickly to customers and to changes in the operating environment. 4. Granting decisions-making authority helps train lower-level managers for higher-level positions. 5. Empowering lower-level managers to make decisions can increase their motivation and job satisfaction. The major disadvantages of decentralization include: 1. Lower-level managers may make decisions without fully understanding the big picture. 2. If lower-level managers make their own decisions, coordination may be lacking. 3. Lower-level managers may have objectives that clash with the objectives of the entire organization.";"4. Spreading innovative ideas may be difficult in a decentralized organization. ..., but without strong central direction the idea may not be shared with, and adopted by, other parts of the organization." (Garrison, Ray a Noreen, 2010, str. 508-509)

tvoření takové ekonomické struktury, jejíž jednotlivá **odpovědnostní střediska** jsou zainteresována na dosažení hodnotových výsledků. Účinné řízení vyžaduje kombinace jak hodnotových, tak věcných nástrojů, které umožní usměrňování činnosti útvarů. V opačném případě může docházet k roztržitému pozornosti vedoucích pracovníků nebo snaha o zlepšení určitého kritéria vyvolá zhoršení jiných. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2011, str. 352)

Přestože ekonomická struktura vychází z organizační, nemusí věcné vymezení útvarů shodovat s ekonomickým. Záleží na konkrétním úkolu, či projektu. Může dojít k situaci, kdy je jak odpovědnostní středisko vymezena skupina pracovníků, kteří jsou v organizační struktuře zařazeni do více útvarů, nebo může být v rámci jednoho organizačního útvaru více odpovědnostních středisek. Odpovědnostní středisko může být tvořeno i jedním pracovníkem. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2011, str. 352-353)

3.3 Typy odpovědnostních středisek

Martin (2006) uvádí členění středisek do těchto typů:

- výnosové středisko (revenue center)
- nákladové středisko (cost center)
- ziskové středisko (profit center)
- investiční středisko (investment center)

Stejně členění uvádějí i Patel (2013, str. 1), Fibírová, Šoljaková a Wagner (2011, str. 353-354) i Garrison, Ray a Noreen (2010, str. 508-509). Poslední jmenovaní rovněž uvádějí, že v některých typech společností, je výnosové středisko považováno jen za jiný typ ziskového střediska. Jako příklad je uváděna kancelář pojišťovny.⁸

Fibírová, Šoljaková a Wagner (2011, str. 354) dále uvádějí, že rozvedením tohoto dělení je možné získat 6 typů odpovědnostních středisek. Dále se tedy zaměříme na to, jaké jsou mezi těmito středisky rozdíly dle těchto autorů rozdíly.

⁸ "Some companies classify business segments that are responsible mainly for generating revenues, such as an insurance sales office, as revenue centers."

3.3.1 Nákladové středisko

Nemůže ovlivnit externí výnosy ani efektivitu využívání aktiv, ale pouze svoje náklady. Řízení těchto středisek spočívá ve vymezení nákladů pro toto středisko a analýze vzniklých odchylek. Snaha snížení nákladů však nesmí vést ke snížení kvality služeb střediskem poskytovaných.

Lang (2005, str. 68) tato střediska dále rozděluje na:

- hlavní nákladová střediska (např. materiálové hospodářství, výroba, správa)
- pomocná nákladová střediska (např. konstrukce, plánování a řízení výroby)
- všeobecná nákladová střediska (např. vlastní úprava vody, zajištění bezpečnosti, požární ochrana)

Nicméně záleží na konkrétní ekonomické struktuře. Minimálně několik Langem uváděných středisek lze považovat za výdajová.

3.3.2 Výdajové středisko

Činnost těchto středisek nepřináší prospěch v současné době, ale zvyšuje potenciál firmy v budoucnu. Řízení opět spočívá ve vymezení nákladů a kontrole odchylek a pomocí věcného posouzení přínosu střediska podniku. Příkladem mohou být útvary vzdělávání, výzkum a vývoj, marketing.

3.3.3 Výnosové středisko

Toto středisko může ovlivňovat výši externích výnosů, neovlivní však náklady spojené s výrobou, tedy s tvorbou výkonů ani s jejich nákupem. Výnosové středisko vstupuje do vztahu se zákazníky a má možnost ovlivnit objem a strukturu prodaných výkonů. Pochopitelně pouze do určité míry. Středisko je limitováno výrobní kapacitou, potřebami trhu a strukturou poptávky. V neposlední řadě také ceníkem prodáváných výrobků či služeb. Středisko má ponecháno cenové rozpětí, ve kterém se musí pohybovat. Problém nastává v případě, že jsou tato střediska řízena pomocí orientace na výnosy. V takovémto případě preferují prodej výrobků, které přinášejí vysoké tržby, ale mohou mít menší marži. Mezi výnosová střediska patří útvary prodeje.

3.3.4 Ziskové středisko

Toto středisko může svou činností ovlivnit výši nákladů i výši výnosů. Toto středisko řídí celý podnikatelský proces. Vstupuje do vztahů s externími dodavateli i odběrateli a tudíž má možnost ovlivňovat vývoj nákladů, výnosů i zisku. Nerozhoduje však o výši, struktuře a využití aktiv podniku.

3.3.5 Rentabilní středisko

Jedná se o typ ziskového střediska avšak s jinak stanovenou odpovědností. Rentabilní středisko nese odpovědnost i za výši pohledávek, závazků a zásob. Má tedy i odpovědnost za výši čistého pracovního kapitálu, kterou má pravomoc ovlivnit. Nemůže tedy akceptovat dlouhé splatnosti, příliš vysoké zásoby atd., které by u čistě ziskového střediska nezpůsobily nárůst nákladů.

3.3.6 Investiční středisko

Vznikají delegováním pravomoci výši a způsobu využití investic z vrcholového vedení na střediska. Představují nejvyšší úroveň ekonomické struktury a najdeme je jen u velkých firem se širokým zaměřením. V opačném případě plní roli investičního střediska vrcholové vedení.

Jako základní a nejsrozumitelnější koncept se však jeví dělení dle Garrison, Ray a Noreena (2010, str. 508-509), kteří uvádějí 3 typy středisek (responsibility centres):

- Cost center (nákladové) – možnost ovlivnit výdaje, ne výnosy
- Profit center (ziskové) – možnost ovlivnit výdaje, výnosy, ne investice
- Investment center (investiční) – možnost ovlivnit výdaje, výnosy a investice související s provozními aktivy

3.4 Náklady odpovědnostních středisek

Základní otázkou je „Kdo je odpovědný za spotřebu zdrojů a kterému středisku by tedy náklad měl být odpovědnostně přiřazen?“ Přiřazení je založeno na principu **ovlivnitelnosti**.

- středisko by nemělo být zatíženo náklady, které vznikly rozhodnutím jiného střediska

- pokud středisko nemůže ovlivnit ceny nakupovaných externích vstupů, měly by být zachyceny v předem stanovených cenách
- náklady plynoucí z neúčelného vynaložení zdrojů, které způsobilo jiné středisko, by měly být vyjmuty z výsledku hospodaření střediska a zachyceny ve středisku, které je zapříčinilo

Značná část nákladů však může souviset s činností více středisek. Řada sporných situací také může vzniknout při přiřazování nákladů, které vznikly jako důsledek neracionálního chování. Nekvalitně uzavřené smlouvy, nekvalitní provedení výkonu, atd. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2011, str. 360-361)

Martin (2006) uvádí následující tabulku kritérií, která by měla být použita při hodnocení výkonu odpovědnostních středisek.

Tabulka 1: Metody hodnocení odpovědnostních středisek (Martin, 2006)

Typ střediska	Tradiční metoda hodnocení
Výnosové	Odchylky v oblastech: prodejní ceny objemu prodeje
Nákladové	Odchylky nákladů v oblastech: nákupních a výrobních oddělení materiálových cen odchylky v množství spotřebovaného materiálu odchylky v sazbě za práci odchylky v efektivitě práce variabilní odchylky režijních nákladů odchylky v objemech výroby výdajové odchylky
Ziskové	Hrubý zisk, příspěvek na úhradu, provozní zisk, čistý zisk Rozdíl mezi prodejem a náklady
Investiční	Návratnost investic

3.4.1 Vnitropodniková cena

Vnitropodniková cena je cena, za kterou jsou výkony jednoho střediska prodávány v rámci podniku jinému středisku. Vnitropodniková cena má tudíž přímý dopad na vstupy následujícího střediska. Její správné stanovení je důležité, aby byla zachována přiměřená spravedlnost systému. Následující středisko nesmí být nositelem nehospodárnosti či plýtvání střediska předešlého.

Rozlišujeme následující možnosti stanovení vnitropodnikové ceny (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2011, str. 363-364; Petel, 2013, str. 2)

- **Cena na úrovni variabilních nákladů** – vhodné pro střediska, která zabezpečují výkony pro jiná střediska v požadovaných objemech a termínech, bez možnosti významně ovlivnit využití kapacity. Jejich cílem je minimalizace objemu vynaložených zdrojů.
- **Cena na úrovni plných střediskových nákladů** – vhodné pro střediska, kde je nutné kromě absolutní úspory nákladů dosáhnout i vyššího využití své kapacity. Tím, že byl do vnitropodnikové ceny zahrnut i podíl fixních režijních nákladů na jednotku výkonu, který byl předem stanoven pro předpokládané využití kapacity, dochází při překročení původně plánované kapacity k uznání fixních nákladů ve vyšší částce, než jaká byla stanovena v rozpočtu střediska. Dochází k překročené úhradě fixních nákladů. Stanovení této ceny je vhodné pro střediska, která mají významný vliv na kapacitu podniku nebo tvoří úzká místa.,
- **Cena na úrovni plných střediskových nákladů s připočtením ziskové přírážky** – přiznává středisku podíl na zisku celého podniku prostřednictvím vnitropodnikových cen jeho výrobků. V praxi oblíbená metoda. Může přinášet řadu problémů. Jistý podíl na zisku nepůsobí motivačně a nepodporuje zvyšování výkonu. V obdobích, kdy se podnik jako celek nachází ve ztrátě, může středisko vykazovat zisk. Při špatné využití nežádoucím způsobem ovlivňuje rozhodování odebírajícího střediska.
- **Cena založená na tržní ceně** – základem při stanovení této ceny je srovnání nákladové náročnosti s konkurenčním prostředím. Pro aplikace této ceny musejí být splněny některé podmínky: vztahy mezi vnitropodnikovými středisky nejsou významné vzhledem ke vztahům externím, existuje trh daného výkonu, se kterým může být

výkon střediska porovnán, dodávajícímu středisku nevzniknou další náklady s prodejem svých výkonů na externí trh (pokud by vznikaly, je nutné je od tržní ceny odečíst).

Stanovení takovéto ceny však nepodporuje spolupráci mezi středisky, proto v případech, kdy toto středisko zajišťuje optimální činnost odebírajícího střediska, není vhodné. Středisko je také ponecháno v působení tržních vlivů, které svojí činností do značné míry nemůže ovlivnit.

- **Cena založená na dohodě mezi středisky** – je založena na vzájemné vyjednávání mezi středisky. Lze použít v případech, kdy je pravděpodobné, že bude dosaženo dohody, která je v souladu se zájmy celého podniku.

4 ROZPOČETNICTVÍ

„Rozpočetnictví je hlavním nástrojem finančního a vnitropodnikového řízení. Je zaměřeno na stanovení budoucích nákladů, výnosů, výsledku hospodaření, příjmů a výdajů, které vyplývají z dlouhodobých i krátkodobých cílů podniku, a na kontrolu plnění těchto cílů.“
Rozpočet můžeme nazvat plánem, s jehož pomocí stanovujeme náklady a výnosy podniku nebo vnitropodnikových středisek na jejich činnost plánovanou pro určité období. Zvláštní složku tvoří rozpočty režijních nákladů. (Synek, 2011, str. 123)

Pojmy plán a rozpočet jsou si poměrně blízké. Plánování však představuje širší vymezení cílů podniku v jednotlivých oblastech jeho činnosti. (Čechová, 2006, str. 97)

4.1 Funkce rozpočtu

- ukládat úkoly v nákladech vnitropodnikovým útvarům
- kontrolovat hospodárnost v těchto útvarech a spojovat výsledky této kontroly s hmotnou zainteresovaností pracovníků
- poskytovat podklady pro stanovení sazeb režii v předběžných kalkulacích nákladů a pro zúčtování nákladů v účetnictví

(Synek, 2011, str. 124)

4.2 Rozdíly mezi rozpočtem a kalkulací

Tabulka 2: Rozdíl mezi rozpočtem a kalkulací (Synek, 2011, str. 124)

Rozpočet	Kalkulace
Vypočítává se pro určité období Je zaměřen na náklady a výnosy U nákladů je prvořadé hledisko odpovědnosti, tj. hledisko organizačně místní Týká se vnitropodnikového útvaru Je podrobnější v režijních nákladech	Vypočítává se pro určitý počet výrobků Je zaměřena na náklady U nákladů je prvořadé hledisko účelu jejich vynaložení a místa vzniku Týká se výkonů (výrobek, služba) Režijní náklady shrnuje do globálních položek (tím nevytváří, kolik režie výrobek skutečně vyvolal, ale kolik mu bylo přiřazeno)

4.3 Třídění rozpočtů

Rozpočty lze třídit podle několika hledisek (Synek, 2011, str. 124; Doyle, 2006, str. 71):

Podle období

- dlouhodobé rozpočty finančních zdrojů
- roční rozpočty výnosů, nákladů a zisku
- krátkodobé (čtvrtletní, měsíční) rozpočty a rozpočet peněžních příjmů a výdajů

Podle stupně řízení

- základní (za jednotlivá hospodářská střediska nebo výkony)
- souhrnné (za vyšší stupně řízení)

Podle rozsahu zachycovaných nákladů a výnosů

- rozpočty zachycující všechny náklady a výnosy
- rozpočty zachycující jen část nákladů a výnosů (obvykle režijní náklady, náklady pomocných a vedlejších výrob, pro něž nejsou k dispozici spolehlivé technicko-hospodářské normy, rozpočet prodeje, rozpočet výroby, rozpočet investic aj.)

Podle počtu variant plánu

- pevné (pro jednu variantu plánu výkonů)
- pohyblivé, pružné, variantní (pro více variant plánu výkonů nebo pro různé stupně využití výrobní kapacity)

4.4 Fáze rozpočtovacího procesu

1. Příprava rozpočtů – sběr dat a informací
2. Sestavení rozpočtu – samotné vytvoření rozpočtů
3. Kontrola plnění rozpočtu a identifikace odchylek – průběžné srovnávání rozpočtovaných a dosahovaných hodnot a jejich odchylek
4. Odstranění odchylek – eliminace negativních dopadů odchylek a přijetí opatření k nápravě

(Popesko, 2009, str. 201)

4.4.1 Sestavení rozpočtu

1. rozpočet se sestavuje na základě ostatních částí plánu podniku (globálně)
2. vypracují se rozpočty vnitropodnikových útvarů a jejich sumarizací s vyloučením duplicit se sestaví rozpočet za celý podnik

nebo druhou, přesnější metodou

1. sestavení rozpočtů pomocných středisek, ve kterých se vykazují veškeré prvotní náklady a které se pak převádějí v podobě druhotných nákladů do rozpočtů hlavních středisek
2. sestavení rozpočtů středisek hlavní výroby (postupně podle fází výrobního procesu)
3. sečtení nákladů jednotlivých hospodářských středisek s vyloučením duplicit (vnitropodnikových nákladů)

(Synek, 2011, str. 125)

4.5 Tradiční systémy rozpočtování a jejich omezení

Existuje celá řada problémů, které jsou spojeny s tradičním systémem rozpočtování.

- Tvorba rozpočtu je zvláště u velkých organizací nesmírně náročná a spotřebovává obrovskou spoustu zdrojů.
- Vzhledem k turbulentnímu vývoji se může stát, že data, na jejichž základě byl sestaven, již nejsou platná.
- Strnulost. Během realizace nejsou rozpočty schopné se přizpůsobovat neočekávaným změnám, a pokud jsou, tak jen s velkými obtížemi.
- Konzervují zastaralé stereotypy myšlení a organizace ve stylu „příkaz-kontrola“. Brání změnám.
- Obvykle se váží na roční cyklus finančního výkaznictví. V prostředí rychlých změn je takovýto cyklus nevhodný.
- Nejsou provázané. Často vedle sebe existují různé typy rozpočtů na různá časová období, které netvoří jeden konzistentní celek a nejsou tak využitelné jako zdroj manažerských informací.
- Orientace spíše na výsledky než na příčiny.

- Mohou být tvořeny pomocí indexace jako dlouhý řetězec, v němž je každý další rok pouze upraven indexem a byl stanoven na základě předchozího roku. Po několika málo letech je relevantnost takto získaných informací značně rozporuplná. Rozpočty každoročně pouze bobtnají.

(Popesko, 2009, str. 203)

V dnešních podmínkách je těžké správně stanovit kalkulační základnu pro rozvrhování nepřímých nákladů. Proto je nezbytné, aby společnosti upravily své kalkulační metody do nového stavu, který nastal, a tak mohly lépe stanovit náklady na jednotlivé výrobky či služby. Poradenská firma PriceWaterhouseCoopers odhaduje, že až 66% zdrojů ve společnostech je spotřebováno aktivitami, které nepřidávají žádnou hodnotu. (Doyle, 2006, str. 93)

4.6 Nové přístupy k rozpočetnictví

Vzhledem k identifikovaným nedostatkům tradičních rozpočtovacích metod došlo v oblasti rozpočetnictví k vývoji nových postupů a metod s cílem zajistit lepší informační výstupy. Některé organizace přestaly rozpočty tradičním způsobem tvořit úplně. Díky tomu odstranily zdoluhavé a náročné postupy při sestavování těchto rozpočtů a jejich odesílání a schvalování. Viditelným výsledkem bylo to, že organizace uspořily velkou spoustu práce. Tyto organizace netvoří rozpočty tradiční cestou, ale využívají pružnější a efektivnější metody k plánování a hodnocení nákladů a výnosů. Tyto systémy se vyznačují těmito znaky (Popesko, 2009, str. 203-205):

1. Použití volných (klouzavých rozpočtů) – systém je schopen se přizpůsobovat změnám a výkyvům v hospodaření společnosti a reagovat také na změnu tržních podmínek
2. Hodnocení organizačních jednotek na základě ukazatelů výkonnosti – v tradičních systémech jsou jednotky hodnoceny na základě striktního dodržování rozpočtových výnosů, nákladů a jiných ekonomických veličin, které jednotky nemají plně ve své moci. Řada útvarů je schopna fungovat efektivněji, pokud jsou více decentralizovány a mají lepší možnost ovlivnit faktory své výkonnosti. Takovéto jednotky jsou v progresivních organizacích hodnoceny pouze na základě několika faktorů, které bývají označovány jako **KPI** (key performance indicators). Tyto faktory mo-

hou být definovány jako ukazatele rentability nebo mohou být založeny na jiných, pro podnik důležitých faktorech, které však jednotka může přímo ovlivnit.

3. Aplikace progresivních systémů odměňování – tradiční systémy využívaly fixní bonusy. Moderní přístupy motivují pracovníky na základě benchmarků, srovnání s předešlými lety a pomocí ukazatelů, které mohou pracovníci ovlivnit.
4. Změn procesu plánování – tradiční systém byl založen na roční bázi a byl v rukou vrcholového managementu. V moderních přístupech je operativní a taktické plánování, které je odvozené od firemní strategie ponecháno v kompetenci organizačních jednotek či pracovních útvarů. Ti jsou pak hodnoceni dle dosahování strategických cílů organizace a maximalizace hodnoty poskytnuté zákazníkovi.

Mezi metody, které respektují výše uvedené zásady patří:

- Activity-Based Budgeting – rozpočtování podle aktivit
- Beyond Budgeting
- Zero-Based Budgeting – rozpočtování s nulovým základem

(Popesko, 2009, str. 204-205)

V další kapitole se jen velmi stručně podíváme na tyto metody. Jejich podrobnější popis zdaleka přesahuje rámec této práce.

4.6.1 Activity-Based Budgeting

Jedná se o součást nástrojů procesního řízení nákladů (Activity-Based Cost Management) a úzce souvisí s kalkulací podle aktivit (ABC) a s nástroji řízení podle aktivit (ABM). Zjednodušeně se tedy jedná o princip aplikace ABC do rozpočetnictví. (ABC stručně popsána v kapitole 2.3.3) Vychází z předpokladu, že primárním cílem organizace je tvorba hodnoty, která je zabezpečována skrze aktivity. Problém je rozpoznat, které útvary hodnotu vytvářejí a v jak vysoké míře se na tvorbě hodnoty podílejí. ABB se zaměřuje na vztah aktivit k tvorbě hodnoty a vychází z očekávané spotřeby těchto aktivit. (Popesko, 2009, str. 205)

4.6.2 Beyond Budgeting

Je způsob jakým můžeme stanovovat a dosahovat manažerských cílů s využitím přizpůsobivých a flexibilních nástrojů. Zásady tohoto přístupu pro řízení procesu uvnitř organizace jsou (Popesko, 2009, str. 213):

1. Definice cílů – je provedena na základě externích benchmarků
2. Motivace a odměňování – relativní odměňování založené na porovnávání s minulým obdobím
3. Proces plánování – soustavný proces, který vychází z podnikové strategie a podporuje rychlou reakci na změny
4. Řízení zdrojů – flexibilní dostupnost zdrojů pomáhá eliminovat plýtvání
5. Koordinace – týmová práce zlepšuje kooperaci i zákaznický přístup
6. Měření a kontrola – rychlé a dostupné informace zlepšují úroveň znalostí a etické chování

4.6.3 Zero-Based Budgeting

Rozpočtování s nulovým základem. Eliminuje nedostatek tradičního rozpočetnictví, kdy zejména režijní náklady jsou každý rok navyšovány na základě údajů z předchozího období, a vzniká dlouhý řetězec, ve kterém je obtížné relevantně zhodnotit vynakládané výdaje.

Abychom se vyhnuli kopírování minulých rozpočtů, založíme středisko jakoby znovu s nulovou základnou. Následuje pravidelný přezkum smysluplnosti doposud vykonávaných aktivit. Postupy lze rozdělit do dvou variant:

Downsizing – nové ohodnocení aktivit, které vyvolávají režijní náklady

Rightsizing – přerozdělení úkolů a vykonávání pouze potřebných.

(Popesko, 2009, str. 218)

5 SHRNU TÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

V úvodu práce jsme si vysvětlili, proč potřebujeme řídit náklady a to zejména náklady režijní. Tato potřeba vyplývá z neustálých turbulentních změn v ekonomice, z vysokého podílu režijních nákladů na celkových nákladech, změn v oblasti výrobních a informačních technologií a v neposlední řadě ze změn požadavků trhu. Následně jsme si uvedli, jak můžeme náklady klasifikovat a třídit. Další část se zaměřuje na odpovědnostní účetnictví jako nástroj řízení nákladů. V závěrečné části jsme si vysvětlili, co je to rozpočetnictví, jaké jsou nedostatky tradičního rozpočtování a stručně se zmínili, jaké možnosti nám v této oblasti nabízejí moderní metody.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

6 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI CARDBOX PACKAGING

Společnost Cardbox packaging, s.r.o. byla založena 18. října 2012. Společnost byla založena dvěma právníckými osobami:

greiner packaging slušovice s.r.o.

Slušovice, Greinerova, PSČ 763 15

Identifikační číslo: 469 01 507

Vklad: 490 000,- Kč

Splaceno: 147 000,- Kč

Obchodní podíl: 49%

a rakouskou právníckou osobou

CARDBOX Packaging Holding GmbH

1090 Vídeň, Universitätsstrasse

Rakouská republika

Vklad: 510 000,- Kč

Splaceno: 153 000,- Kč

Obchodní podíl: 51%

Základní kapitál společnosti činí 1 000 000 Kč.

Jednatelé společnosti jsou:

Mgr. Pavel Slavík a Mag. Klaus Dieter Hockl

Identifikační číslo: 293 72 801

Sídlo: Březová - Březová 200, PSČ 763 15

Provozovna: Zádveřice 48, 763 12 Vizovice

Právní forma: Společnost s ručením omezeným

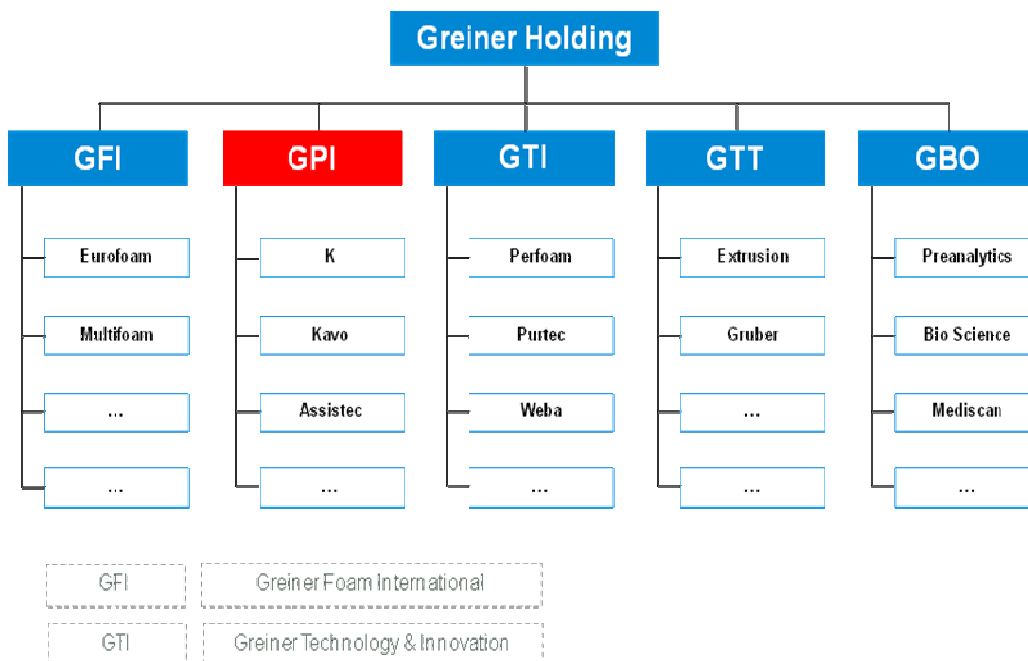
Předmět podnikání: výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona

6.1 Důvody založení

Abychom pochopili všechny důvody založení společnosti a její roli musíme se podívat na jednoho z jejích zakladatelů, a to na Greiner packaging Slušovice, s.r.o..

Společnost Greiner packaging Slušovice, s.r.o. je jedním z největších výrobců plastových obalů. Společnost Greiner packaging Slušovice, s.r.o. (dále v textu bude používána zkratka GP Slušovice) je součástí skupiny **Greiner packaging International (GPI)**, která spadá pod **Greiner Holding**. Celé GPI zahrnuje 23 výrobních stanovišť v 15 zemích Evropy. V České republice má GPI dva důležité závody. Jeden ve Slušovicích a druhý v Louce u Litvínova. Mezi nejvýznamnější závody z hlediska tržního podílu patří podniky v Rakousku, Švýcarsku, Polsku a v České republice.

Na následujícím obrázku můžeme vidět zařazení skupiny GPI v organizační struktuře Greiner Holdingu. Tržby celého Greiner holdingu se od roku 2007 pohybují nad hranicí 1 mld. EUR. (GPI je vyznačeno červeně.)



Obrázek 7: Greiner Holding

6.1.1 Obal K3

Jeden z vyráběných obalových typů je obal, který je označován jako K3. Jedná se o plastový kelímek, který je dekorován pomocí kartonku potištěného offsetovým tiskem. Pro tento kartonek se vžilo označení *segment*. Tato konstrukce umožňuje zmenšení gramáže vnitřní-

ho plastového kelímku, při zachování všech potřebných vlastností, zejména vzpěrové pevnosti. Tento typ obalu můžeme vidět na následujícím obrázku.



Obrázek 8: Segment a kelímek K3

Výhody tohoto typu obalu jsou následující:

- zmenšení hmotnostního podílu plastu na celkové hmotnosti obalu, při zachování všech požadovaných vlastností
- použití recyklovaného papíru na segment (existuje i možnost používat nerecyklovatelný papír)
- snadná oddělitelnost plastové a papírové části – snadná recyklovatelnost
- možnost kvalitního typu potisku – offsetová technologie poskytuje vysokou kvalitu tisku a lze použít všechny typy různých zušlechtění tiskoviny – průřezky, horká ražba, nízkomigrační barvy, UV lak, parciální UV lak, efektové laky, atp.
- možnost potisku zadní strany segmentu – využití pro marketingové účely – soutěže, informace o produktech, recepty, atp.

Tento papírový segment byl předmětem outsourcingu a byl pro GP Slušovice vyráběn několika dodavateli. Činnost GP spočívala ve výrobě vnitřního plastového kelímku a aplikaci tohoto segmentu na něj. Následně v balení a expedici hotového obalu k zákazníkovi.

Dá se říci, že 90% celého objemu segmentů bylo dodáváno dvěma dodavateli. Hledání dalších dodavatelů se potýkalo s celou řadou potíží. Mezi nejdůležitější problém patřila kvalita a schopnost poskytovat služby související s předtiskovou přípravou, nabízené ceny a také geografická poloha vzhledem ke Slušovicím.

Po krachu jednoho z klíčových dodavatelů se podařilo zbytek dodávek vykryt. Nicméně se nabízela možnost založení vlastní tiskárny právě v prostorách a s vybavením původního dodavatele, které se nacházely velmi blízko Slušovic. Rovněž se nabízela možnost využití bývalých pracovníků této tiskárny a tedy přenesení velké části know-how do nové společnosti. Situace se nevyvíjela tak jednoduše, nicméně vyústila v založení tiskárny Cardbox packaging, s.r.o. v loňském roce.

6.2 Strategie

Strategické rozhodnutí o založení Cardbox packaging, vycházelo z potřeby zajistit stabilní, kvalitní a cenově přijatelné segmenty pro výrobu obalů K3. **Předpokládá se, že K3 segmenty budou tvořit více než 97% výroby společnosti Cardbox.**

Obaly K3 jsou vyráběny v rámci závodů GPI v následujících zemích:

- Švýcarsko (50% objemu K3)
- Česká republika (30% objemu K3)
- Polsko (12% objemu K3)
- Estonsko (8% objemu K3)

Za každou zemi je uveden její procentuální podíl na výrobě K3 obalů v celé divizi GPI.

Každá z těchto zemí měla své lokální dodavatele. Dohodu mezi závody GPI v těchto zemích bylo dosaženo koncentrace velkého množství těchto segmentů. Samotná spotřeba závodu GP Slušovice by pravděpodobně nebyla dostatečná pro pokrytí tak velké investice.

Dohodou mezi GP Slušovice a rakouskou společností Plötz, která působila jako dodavatel do švýcarského závodu, došlo k založení společného podniku Cardbox packaging, s.r.o..

Tento počin lze označit jako offshoring.

6.2.1 SWOT analýza

Nyní se zaměříme na SWOT analýzu společnosti Cardbox packaging s.r.o..

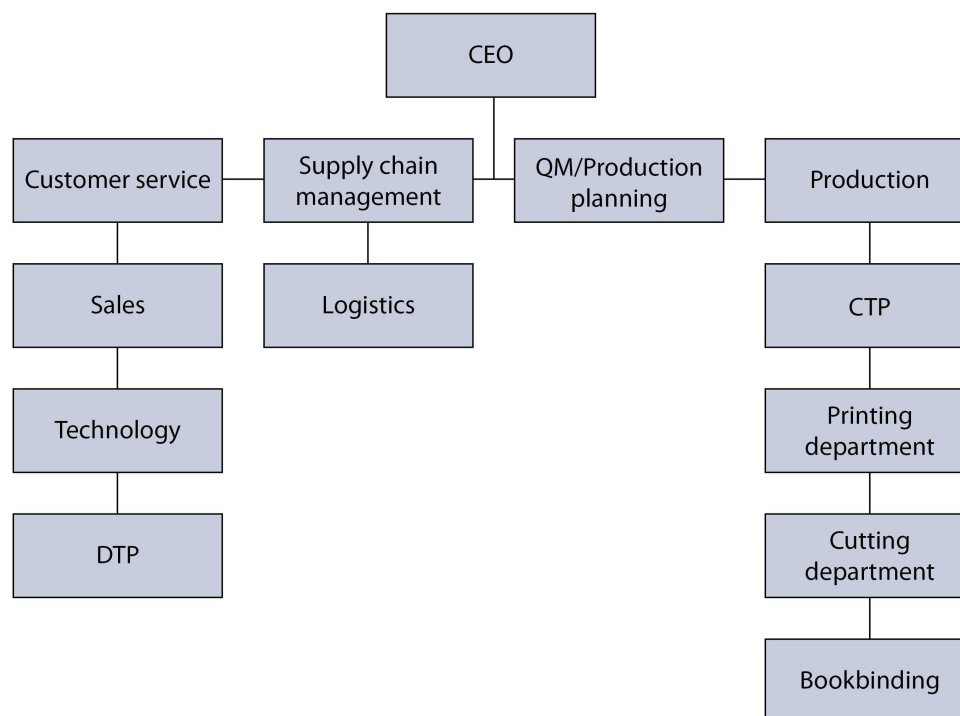
Mezi významné silné stránky společnosti patří bezpochyby podpora silné skupiny GPI a podpora jejího rakouského partnera. Dalším významnou silnou stránkou je zajištěný odbyt jejích výrobků. Společnosti tudíž nevznikají téměř žádné náklady s hledáním odbytu a nemusí vyvíjet žádné marketingové aktivity. Tento fakt je však vykoupěn požadovanými nízkými cenami segmentů a tím vysokou citlivostí na výši nákladů, což představuje pro společnost výraznou hrozbu. Významnou položkou v přímých nákladech je zejména cena papíru, která se podílí vysokým podílem na celkových přímých nákladech segmentu.

Mezi slabé stránky rovněž patří fakt, že společnost je mladá a bude potřebovat určitý čas, aby byla schopna efektivně provádět všechny své procesy. S tím souvisí i nutnost implementace ERP systému. Systém musí být vhodně navržen a uzpůsoben potřebám společnosti, tak aby podporoval všechny potřebné procesy. Implementace takového systému je však náročná na zdroje, a to jak finanční, tak časové.

Silné stránky	Slabé stránky
Podpora skupiny GPI Podpora rakouského partnera Zajištěný odbyt Částečné převzetí know-how Reproprintu Geografická poloha	Nízké prodejní ceny Mladá společnost Nutnost nastavení procesů Nutnost implementace ERP Omezený strojní park
Příležitosti	Hrozby
Nově budovaná společnost-možnost vyvarovat se chyb Využití volných kapacit pro externí zákazníky	Citlivost na výši nákladů Hrozba ztráty Změny preference zákazníků v požadavcích na obalová řešení

6.3 Organizační struktura

Organizační strukturu, tedy alespoň v současně navrhované podobě, ukazuje následující obrázek.



Organizační struktura Cardbox packaging, s.r.o.

Obrázek 9: Cardbox packaging organigram

Jak vidíme, tak v navržené organizační struktuře zcela chybí oddělení Controllingu. Funkce tohoto oddělení má být suplována činnostmi prováděnými oddělením prodeje a jednatelem. Toto řešení nepovažuji za šťastné, obzvláště s ohledem na základní úlohu společnosti. Rovněž spojení oddělení kvality QM s plánováním výroby mi nepřipadá jako optimální.

Dalším základním chybějícím oddělením je *Účtárna*. Celá činnost účtárny je zajišťována společností Greiner Group Services, s.r.o. se sídlem ve Slušovicích. Účetní činnosti jsou tedy předmětem outsourcingu. Organizační strukturu není třeba více komentovat.

6.4 Základní ekonomické údaje

Jak z textu již víme, společnost byla založena teprve v roce 2012 s plánovaným rozjezdem výroby v roce 2013. Veškeré níže uvedené základní ekonomické údaje jsou tedy odhadem budoucích.

Tabulka 3: Základní ekonomické údaje Cardbox packaging s.r.o.

	Roční	Měsíční
Výnosy	120 000 000 Kč	10 000 000 Kč
Náklady	110 000 000 Kč	9 166 667 Kč
EBT	10 000 000 Kč	833 333 Kč
ROS	8,33%	
Počet zaměstnanců	20	

Společnost plánuje dosáhnout za rok své činnosti výnosů ve výši 120 mil. Kč, při nákladech 110 mil. Kč a zisku před zdaněním 10 mil. Kč. Je zřejmé, že k tomu, aby dosáhla požadovaných výnosů, musí disponovat potřebnou výrobní kapacitou. Analýze této kapacity se budeme ještě dále věnovat. Také se zaměříme podrobněji na rozpočtované náklady a výnosy společnosti.

7 ANALÝZA ČINNOSTÍ

V této kapitole si stručně popíšeme, jakými fázemi finální výrobek prochází a jaké činnosti je nutné vykonat, aby výrobek mohl být expedován k zákazníkovi.

1. Přijetí objednávky

Objednávka je přijata prodejním oddělením.

Zpracování objednávky (upřesnění, barevnost, papír, termín dodání).

Dotaz na plánování (potvrzení nebo nepotvrzení požadovaného termínu dodání).

Potvrzení termínu, či návrh možného dodacího termínu a ceny zákazníkovi.

2. DTP zpracování (zatačení, textové korektury, nátisky, vyřazení, odsouhlasení, atd.).

3. Technologické oddělení (pracovní sáček, výpočet potřebného množství barev, papíru, atd.)

Pracovní sáček tvoří výrobní dokumentaci. Jsou na něm potřebné údaje pro výrobu. Množství, druh papíru, barevnost, atd.

4. Nákup-objednávky materiálu (dle informací z technologického oddělení)

Technologické oddělení předá informace potřebné informace na nákupní oddělení a to zrealizuje potřebné objednávky.

5. Předání dat z DTP na CTP (výroba tiskových desek)

Vyřazený arch je z DPT oddělení předán na CTP, kde jsou vyrobeny tiskové desky.

6. Tisk

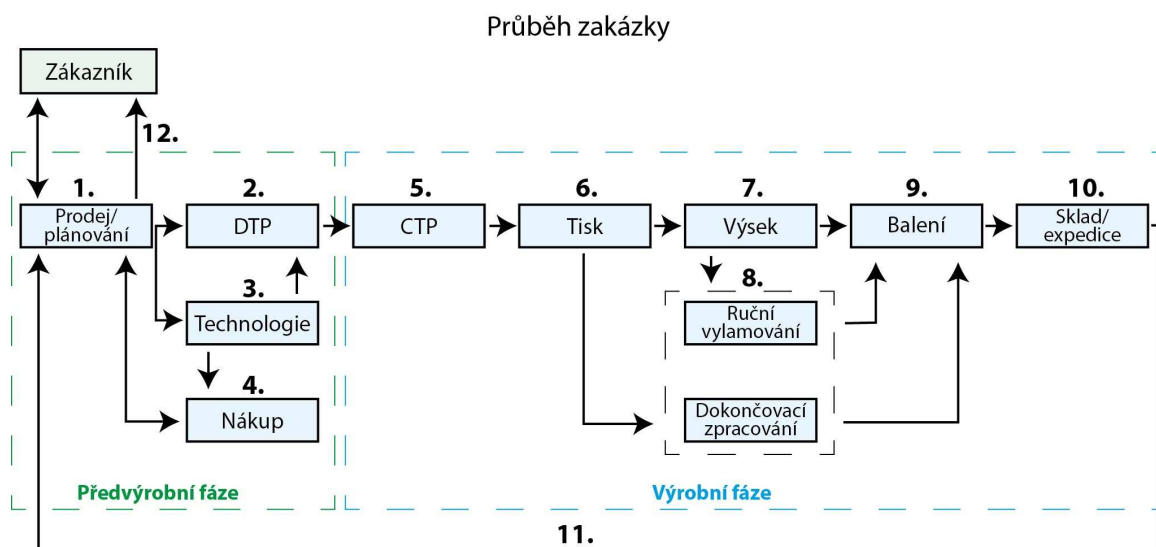
Na základě informací z výrobní dokumentace je realizován tisk archu. Vytištěné archy jsou dle typu zakázky předány na výsek nebo na jiné dokončovací zpracování.

Jiné dokončovací zpracování není u segmentů používáno. Tiskárna však disponuje zařízeními na toto zpracování, aby mohla eventuelně nabídnout část své kapacity jiným zákazníkům.

7. Výsek

Realizace výseku segmentu. Výsek je možno provádět dle typu segmentu buď přímo ve stroji pomocí speciálního nože, nebo je použit jednoduchý výsekový nůž a vylamování segmentu je prováděno ručně.

8. Ruční vylamování nebo jiné dokončovací zpracování.
9. Balení
10. Sklad/Expedice.
11. Návrat dokumentace (pracovního sáčku) na prodej a jeho archivace
12. Fakturace



Obrázek 10: Průběh zakázky

Z výčtu uvedených činností je patrné, že jedna velmi významná činnost chybí. Tou je KALKULACE CENY. Vzhledem k charakteru zaměření společnosti již však bylo uvedeno, že ceny segmentů jsou dány a vycházejí z cen současných dodavatelů, tedy z tržních cen, které jsou známy. Kalkulace ceny se v současné době bude používat výhradně na jiné tiskoviny, než jsou segmenty. Tedy na zakázky, které společnost eventuálně získá mimo skupinu GPI, pokud jí zbude volná využitelná kapacita. Kalkulace těchto zakázek bude provádět *prodejní oddělení*.

Tento fakt však neznamená, že by společnost nekalkulovala ceny segmentů vůbec. Předpokládá se využití kalkulační s pomocí víceúrovňového příspěvku na úhradu, aby společnost měla možnost kontrolovat ekonomiku svého provozu a mohla porovnávat své kalkulace k nastaveným cenám. Prováděna tedy bude *výsledná kalkulace*. Stanovení této kalkulace není předmětem této práce, nicméně při tvorbě ekonomické struktury je nutno tento fakt brát v úvahu. Navržená ekonomická struktura musí umožnit logické sledování a sbírání údajů nutných pro tuto kalkulaci.

7.1 Navržený kalkulační postup

V této kapitole se jen velmi krátce zastavíme u navrhovaného kalkulačního postupu. Činíme tak proto, že některé zvolené ukazatele výkonnosti středisek budou měřeny a hodnoceny na úrovni střediska a budou vstupovat přímo do kalkulace v podobě přímých materiálových či mzdových nákladů.

Jak jsme si výše uvedli, zvolena bude kalkulace pomocí víceúrovňového příspěvku na úhradu.

Příspěvek na úhradu = cena – variabilní náklady

Vzhledem k charakteru výroby se však nejeví kusový příspěvek, tedy příspěvek na 1 ks segmentu jako vhodný, protože každý segment vyvolává jiné materiálové náklady.

Toto je dáno tím, že se jednak liší tvar a velikost segmentů a tím pádem jejich rozmístění na archu papíru, což má přímý vliv na jeho spotřebu, ale také se mění % pokrytí barvou, což má zase vliv na množství spotřebované barvy. Navíc je ještě významný cenový rozdíl mezi barvami přímými a procesními. Dalším důležitým faktem je, že každá nová zakázka vyvolává přestavbu stroje a sní spojené náklady na přípravu a zakončení výroby. Proto bude jako finální výrobek a k němu připadající příspěvek na úhradu zvolen ne 1 ks segmentu, ale přímo celý náklad, tedy 1 zakázka, jednoho shodného designu.

8 ANALÝZA NÁKLADŮ A VÝNOSŮ SPOLEČNOSTI

Nyní se zaměříme na rozpočtované výnosy a náklady společnosti Cardbox.

8.1 Analýza nákladů

Tabulka níže uvádí rozpočtované náklady společnosti Cardbox.

Tabulka 4: Analýza nákladů

Náklady	Roční	Měsíční	% z nákladů
Spotřeba materiálu	80 000 000 Kč	6 666 667 Kč	72,73%
Energie (vytápění, osvětlení)	420 000 Kč	35 000 Kč	0,38%
Energie (provoz strojů)	1 375 000 Kč	114 583 Kč	1,25%
Pronájem	2 460 000 Kč	205 000 Kč	2,24%
Osobní náklady (20 pracovníků, 42 tis. Kč/měsíc)	10 080 000 Kč	840 000 Kč	9,16%
Odpisy hmotného a nehmotného majetku	6 000 000 Kč	500 000 Kč	5,45%
Použití externích prací a služeb (odhad)	1 000 000 Kč	83 333 Kč	0,91%
Finanční náklady (odhad)	1 000 000 Kč	83 333 Kč	0,91%
Ostatní	7 665 000 Kč	638 750 Kč	6,97%
Celkem	110 000 000 Kč	9 166 667 Kč	100,00%

V tabulce jsou jednotlivé nákladové druhy a jejich rozpočtovaná výše pro období jednoho roku, jednoho měsíce a poslední sloupec zobrazuje procentuální podíl nákladové položky na celkových nákladech společnosti.

Jelikož se jedná o výrobní společnost, je logické, že velkou část nákladů tvoří materiálové náklady. Dalšími významnými položkami jsou osobní náklady a odpisy.

V následující tabulce můžeme vidět strukturu investičního majetku.

Tabulka 5: Investiční majetek

Investice	Pořizovací cena	Počet let	Roční odpisy
Tiskový stroj KBA	18 750 000 Kč	8	2 343 750 Kč
Výsekový stroj IBERICA	11 000 000 Kč	8	1 375 000 Kč
Obraceč palet	1 500 000 Kč	5	300 000 Kč
Řezací stroj	875 000 Kč	8	109 375 Kč
Stroj vazba	200 000 Kč	5	40 000 Kč
CTP	300 000 Kč	3	100 000 Kč
IT	1 000 000 Kč	3	333 333 Kč
Balička	2 000 000 Kč	5	400 000 Kč
Budova (stavební úpravy)	9 818 750 Kč	10	981 875 Kč
Ostatní	50 000 Kč	3	16 667 Kč
Celkem	45 493 750 Kč		6 000 000 Kč

Největší investice jsou tvořeny základními výrobními zařízeními. Tvoří je tiskový stroj KBA a výsekový stroj Iberica.

8.2 Analýza výnosů

Následující tabulka uvádí potřebné množství vyrobených segmentů pro rozpočtované výnosy ve výši 120 mil. Kč za rok. Vychází z průměrné ceny segmentu 0,25 Kč a průměrného počtu segmentů na 1 archu 20 ks.

Tabulka 6: Analýza výnosů

Průměrná cena 1 ks segmentu	0,250 Kč	
Průměrný počet segmentů na archu	20 ks	
Cena za 1 arch (20x0,25 Kč)	5,00 Kč	
Produkce	ks segmentů	ks archů
Kusů/rok	480 000 000	24 000 000
Kusů/měsíc (12 měsíců)	40 000 000	2 000 000
Kusů/den (20 pracovních dní)	2 000 000	100 000
Kusů/hodina (20 hodin denně)	100 000	5 000
Celkem v Kč	120 000 000 Kč	120 000 000 Kč

V následující tabulce jsou celkové náklady a výnosy společnosti přepočteny na 1 ks produkováného archu.

Tabulka 7: Náklady a výnosy na 1 ks archu

Počet ks archů za 1 rok	24 000 000	
	za 1 rok	na 1 ks archu
Celkové výnosy	120 000 000 Kč	5,000 Kč
Celkové náklady	110 000 000 Kč	4,583 Kč
Celkový zisk	10 000 000 Kč	0,417 Kč

Vidíme, že zisk z 1 ks archu dosahuje při této struktuře nákladů a výnosů 0,417 Kč, resp. 8,3% z tržeb, což odpovídá celkovému plánovanému zisku.

Pokud by se společnosti podařilo snížit celkové náklady o 5%, došlo by však k výraznému navýšení zisku a to o 55%. Viz následující tabulka.

Tabulka 8: Snížení celkových nákladů o 5%

	na 1 ks archu	
Výnosy/arch	5,000 Kč	
Náklady/arch	4,583 Kč	
Zisk/arch	0,417 Kč	
Výnosy/arch	5,000 Kč	
Náklady/arch (snížení o 5%)	4,354 Kč	-5%
Zisk/arch	0,646 Kč	+55%

Z výše uvedené tabulky je zřejmé, že řízením a soustavnou snahou o snižování nákladů, lze dosáhnout výrazného zvýšení zisku při zachování stejného objemu produkce, tedy bez nutnosti dalších rozsáhlých investic. Vzhledem k tomu, že spotřeba materiálu činí cca 70% z celkových nákladů, bylo by dobré se zaměřit právě do této oblasti. Nákupní ceny materiálu, zejména cena papíru, musejí být pod neustálou kontrolou nákupního oddělení i vrcholového vedení.

8.3 Analýza výrobní kapacity

Z předcházejících kapitol víme, jaké produkce je třeba dosáhnout, aby byly splněny plánované výnosy společnosti. Je zřejmé, že společnost pro tuto produkci musí disponovat odpovídající výrobní kapacitou.

Na využití teoretické výrobní kapacity má však značný vliv časová spotřeba na přestavbu stroje. Proto nyní provedeme výpočet využitelné výrobní kapacity s ohledem právě na přestavbu stroje. Každá nová zakázka vyžaduje přestavení stroje. Tzn. výměna tiskových desek, mytí barevníků, atd. Výpočet je proveden pro tiskový stroj.

Důležitými údaji tedy jsou:

- průměrný náklad zakázky (počet archů/1 zakázka)
- výrobní rychlost stroje (počet archů/1 hodina)
- čas přestavby stroje (hodin/zakázka)

Tabulka 9: Výrobní kapacita

Výrobní rychlost stroje (archů/hodina)	12 000 ks
Průměrný čas přestavby (hodin/zakázka)	0,75
Průměrný náklad zakázky (archů/zakázka)	10 000 ks

Celkový čas výroby 1 průměrné zakázky	1,58 hodin
Vyrobené množství archů	10 000 ks

Časový fond (hodin/den)	20 hodin
Počet zakázek/den (20/1,58)	12,6
Denní produkce archů (12,6x10000)	126 000 ks

Z analýzy výrobní kapacity jsme zjistili, že je možné produkovat cca 126 tis. archů za 1 den. Z analýzy výnosů vím, že pro pokrytí plánovaných výnosů je potřebné produkovat 100 tis. archů denně. Z uvedeného vyplývá, že výrobní kapacita dostačuje a dokonce dochází i k vytvoření určité rezervy, cca 26 tis archů denně a další rezerva je v denním časovém fondu, který byl pro výpočet stanoven pouze na 20 hodin. Tyto rezervy by měly dostačovat i při změně průměrné velikosti zakázky.

9 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

Vzhledem k datu založení společnosti, není ještě vytvořena ekonomická struktura a není aplikován žádný systém řízení nákladů. Společnost v současné době pouze eviduje vznikající náklady, ale chybí nástroje pro jejich účinné řízení.

Sestaveny jsou pouze rozpočty předpokládaných výnosů a nákladů, které se maximálně snaží realitu odhadnout. Je pochopitelné, že společnosti v prvních fázích rozjezdu vzniká řada nákladů, které nebylo možno dopředu odhadnout a do rozpočtů je zahrnout.

Jedná se o různé nutné stavební úpravy, úpravy energetických a IT sítí, seznamování se s novými výrobními technologiemi a stroji. Pochopitelné je i to, že postupně dochází k zaběhnutí nastavených procesů, adaptace pracovníků atd., což v důsledku vede k tomu, že některé činnosti neprobíhají úplně hladce a bez problémů. Nicméně je pravděpodobné, že během pár měsíců dojde ke značnému zlepšení.

10 NÁVRH SYSTÉMU ODPOVĚDNOSTNÍHO ÚČETNICTVÍ

Cílem praktické části této práce je navrhnout vhodné ekonomické uspořádání společnosti Cardbox packaging, pro účely zavedení systému odpovědnostního účetnictví. Půjde nám tedy o to, rozdělit společnost na vhodná střediska a navrhnout jaké náklady a jakým způsobem je třeba na jednotlivých střediscích sledovat. Následně také určit osoby odpovědné za konkrétní středisko.

10.1 Návrh odpovědnostních středisek

Při návrhu odpovědnostních středisek budeme vycházet z logického uspořádání výrobních a nevýrobních činností. Rovněž musíme brát v potaz základní podmínky odpovědnostního střediska jako odpovědnost za vznik nákladů a možnost tyto náklady ovlivnit. Rovněž musíme mít na paměti, že společnost je relativně malá, cca 25 zaměstnanců, a rozčlenění do velkého počtu středisek by nemělo žádný význam.

Všechna střediska budou stanovena jako nákladová, tedy Cost center. Za ziskové středisko by šlo označit sice prodejní oddělení, nicméně vzhledem k de facto nadiktovaným cenám, nelze od tohoto oddělení očekávat možnost ovlivnění výnosů prodejem za vyšší ceny. Nemá tedy velkou možnost ovlivnit své výnosy. Právě naopak se předpokládá úspora a nižší ceny, než současné. Z tohoto důvodu je nezbytné se zaměřit právě na náklady.

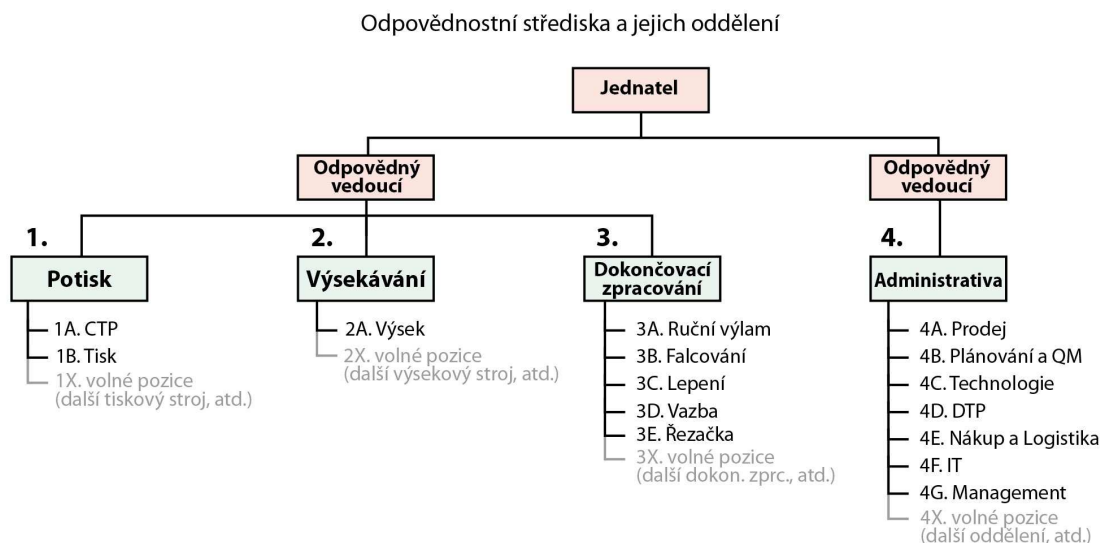
„Jediným ziskovým střediskem je zákazník.“ (Drucker, 2002, s. 33)

10.1.1 Nákladová střediska Cardbox packaging

Vhledem k činnostem prováděným v rámci společnosti bylo zvoleno rozdělení do čtyř nákladových středisek. Toto rozdělení se také snaží respektovat míru přidané hodnoty vnímané zákazníkem.

1. **Potisk**
2. **Vysekávání**
3. **Dokončovací zpracování**
4. **Administrativa**

Následuje rozčlenění jednotlivých oddělení pro výše uvedená střediska.



Obrázek 11: Odpovědnostní střediska a jejich oddělení

Vzhledem k současné velikosti společnosti byli navrženi pouze dva odpovědní vedoucí. V dalších kapitolách se zaměříme na jednotlivá střediska a jejich detailnější popis.

Střediska č. 1.-3. jsou výrobní a dochází na nich ke zvýšení přidané hodnoty výrobku. Na středisko č. 4. byly soustředěny režijní činnosti.

10.1.2 Náklady středisek

Nyní se pokusíme sestavit metodiku pro sledování nákladů, které jsou činnostmi středisek vyvolány, a navrheme metodu přiřazení nákladů.

Tabulka 10: Náklady středisek

Náklady střediska	metoda přiřazení
Režijní náklady	
Odpisy	v reálné výši, dle finančního účetnictví
Využití výrobní plochy a otop	% z celkové pronajaté plochy, které středisko skutečně využívá
Energie	% z celkové spotřeby energie, určené na základě příkonu zařízení provozovaných střediskem
Ostatní režie	ve skutečné výši nebo %
Přímé náklady	
Přímý materiál	dle reálné spotřeby na zakázku
Přímé mzdy	dle reálné spotřeby na zakázku
Ostatní přímé náklady	dle reálné spotřeby na zakázku

Podle výše uvedené tabulky budeme schopni přiřadit přímé náklady a režijní náklady všem střediskům.

Využití výrobních ploch a energií bylo stanoveno momentálně na základě odborného odhadu a předpokládá se upřesnění v průběhu roku. Tyto dvě položky jsou stanoveny vždy pro celé středisko, nikoliv pro jeho jednotlivá oddělení. Toto podrobnější rozdělení bude rovněž následovat spolu se zmiňovaným upřesněním. Jejich výši uvádí následující tabulka.

Tabulka 11: Přiřazení podlahové plochy a energií střediskům

	% plochy	% energie
1. Potisk	25%	50%
2. Vysekávání	25%	20%
3. Dokončovací zpracování	25%	15%
4. Administrativa	25%	15%

10.2 Středisko č. 1 POTISK

Středisko Potisk je tvořeno dvěma odděleními.

Prvním z nich je CTP (computer to plate) oddělení, kde jsou vyráběny tiskové desky. Desky jsou vyráběny z dat, které předává DTP oddělení. Tyto tiskové desky jsou následně montovány do tiskové stroje oddělení Tisk.

Toto středisko je první, které vytváří přidanou hodnotu pro zákazníka.

Protože středisko musí být odpovědné za své náklady, budou rovněž zvoleny vhodné parametry KPI, které je nutné sledovat a na základě kterých je možné sledovat výkonnost střediska nebo jeho oddělení.

Velmi důležitým ukazatelem na oddělení Tisk je čas spotřebovaný přestavbami stroje. Řekněme, že stroj je schopen produkovat (tisknout) 10 tis. archů/hodinu.

10 000 x 8 hodin (pouze jedna směna) x 20 pracovních dnů = 1 600 000 archů (časový fond 160 hodin)

Pokud vezmeme v úvahu, že průměrná zakázka je cca 5000 archů a ke každé zakázce potřebujeme 1 přestavbu, která nám zabere cca 1,5 hodiny, dojdeme k následující kapacitě:

Přestavba 1,5 hod+0,5 hodin výroba 5 tis. archů=2 hodiny/zakázka

160 / 2=80 zakázek, 80x5000 tis. archů=400 000 archů!!!

Vidíme, že z teoretické maximální kapacity nám po započítání přestavbových časů vychází pouze 25% reálné výrobní kapacity (samozřejmě při průměrné velikosti zakázky 5 tis archů). Z tohoto důvodu je nutné přestavbové časy sledovat a soustavně pracovat na jejich snížení využitím různých metod. (SMED, atp.)

Situace s přestavbami je ještě komplikovanější v tom, že se nejedná vždy o jeden a ten samý typ přestavby. Z tohoto důvodu jsou přestavby rozděleny ještě dle obtížnosti do třech typů.

Pro středisko byly zvoleny tyto KPI:

Pro CTP:

- spotřeba materiálu na 1 ks tiskové desky
- spotřeba pracovního času na 1 ks tiskové desky
- spotřeba ostatních přímých nákladů v Kč na 1 ks tiskové desky

Pro Tisk:

- makulatura-počet archů na zakázku (makulatura-archy které jsou spotřebovány při najetí stroje pro vybarvení tisku, odpad)
- počet hodin přestavby stroje (pro všechny tři typy zvlášť)-z důvodů lepší využitelnosti výrobní kapacity
- počet archů za 1 hodinu-sledování rychlosti výroby

Kromě KPI je ještě doplněna případná další evidence, která může být využita v kalkulacích a kterou středisko musí provádět, aby byly k dispozici relevantní údaje.

Pro CTP to jsou:

- počet tiskových desek na 1 zakázku

Pro Tisk:

- přestavbový čas (včetně typu přestavby) na zakázku
- náklad zakázky (počet archů) na zakázku

Náklady tohoto střediska jsou v následující tabulce.

Tabulka 12: Náklady střediska Potisk

Oddělení 1A. CTP		
Režijní náklady		
Odpisy	odpisy CTP osvitových jednotek a ostatního vybavení, odpisy softwaru	
Využití výrobní plochy a otop	12,5% z celkové spotřeby (odhad)	
Energie	10% celkové spotřeby (odhad)	
Ostatní režie	kalibrace, atp.	
Přímé náklady		
Přímý materiál	spotřeba tiskových desek na zakázku	spot. mat. v Kč/1 ks tiskové desky
Přímé mzdy	2 pracovníci CTP	hodin/1 ks tiskové desky
Ostatní přímé náklady	chemie, atp.-rozpočteno na 1 ks tiskové desky	spotřeba v Kč/1 ks tiskové desky
Požadovaná evidence		
Počet tiskových desek	na zakázku (kalkulační účely)	
KPI-spot.m.v Kč/1 ks tis. desky	měsíční průměr	
KPI-hodiny/1 ks tiskové desky	měsíční průměr	
KPI-spotřeba/1 ks tiskové desky	měsíční průměr	
Oddělení 2A. Tisk		
Režijní náklady		
Odpisy	odpisy tiskového stroje	
Využití výrobní plochy a otop	12,5% z celkové spotřeby (odhad)	
Energie	40% celkové spotřeby (odhad)	
Ostatní režie	ve skutečné výši	
Přímé náklady		
Přímý materiál	spotřeba papíru	
	spotřeba makulatury	archů/zakázka
	(spotřeba barev-velmi obtížně stanovitelné)	
Přímé mzdy	2 pracovníci (tiskař a pomocník)	
	Přestavba stroje typ. 1	hodin/přestavba typ. 1
	Přestavba stroje typ. 2	hodin/přestavba typ. 2
	Přestavba stroje typ. 3	hodin/přestavba typ. 3
	Čas výroby	archů/hodinu
Ostatní přímé náklady	dle reálné spotřeby na zakázku	
Požadovaná evidence		
Přestavbové časy	na zakázku (kalkulační účely)	
Náklad zakázky	archů/zakázku (sledování velikosti zakázek)	
KPI-makulatura	ks archů na zakázku	
KPI-hodin/přestavba typ. 1	měsíční průměr	
KPI-hodin/přestavba typ. 2	měsíční průměr	
KPI-hodin/přestavba typ. 3	měsíční průměr	
KPI-archů/hodinu	měsíční průměr	

Doporučení pro středisko

Středisko musí vést přesně a reálně požadovanou evidenci a soustavně měřit a vyhodnocovat svá stanovená KPI.

10.3 Středisko č. 2 VYSEKÁVÁNÍ

Operace tohoto střediska následuje po potištění archu. Jedná se o vyseknutí segmentu do požadovaného tvaru, který odpovídá zadání zákazníkem. Toto středisko může pracovat ve dvou režimech:

- automatické vylamování
- ruční vylamování

Vylamováním se rozumí separace samotného segmentu od zbytku archu po vyseknutí tvaru. V případě automatického vylamování je však nutné použít speciální výsekový nůž, který je velmi drahý.

V případě ručního vylamování se tvar segmentu jen nasekne (podstatně jednodušším a levnějším nožem) a samotnou separaci segmentu od zbytku archu provádějí pracovníci v dokončovací výrobě manuálně.

Důležitým ukazatelem na tomto středisku tedy bude požadovaný tvar a počet archů. Na tomto základě lze stanovit, zda se vyplatí investice do nože s automatickým vylamováním či nikoliv. Rovněž následuje obdobná situace se ztrátou výrobního času při přestavbě stroje. Výrobní rychlosti jsou jiné, ale princip je stejný. Přestavby jsou členěny do dvou typů, opět dle obtížnosti. Typ 1. přestavba na nůž s ručním vylamováním, typ 2. přestavba na nůž s automatickým vylamováním.

Pro středisko byly zvoleny tyto KPI:

- spotřeba archů pro seřízení stroje-ks na zakázku
- rychlost výroby-archů za hodinu
- počet hodin přestavby stroje (pro oba typy zvlášť)-z důvodů lepší využitelnosti výrobní kapacity

Více v následující tabulce.

Tabulka 13: Náklady střediska VYSEKÁVÁNÍ

Náklady střediska č. 2 VYSEKÁVÁNÍ		Zvolené KPI
Oddělení 1A. Výsek		
Režijní náklady		
Odpisy	Odpisy výsekové stroje, odpisy nástrojů	
Využití výrobní plochy a otop	25% z celkové spotřeby (odhad)	
Energie	20% z celkové spotřeby (odhad)	
Ostatní režie	(údržba, atp.)	
Přímé náklady		
Přímý materiál	Spotřeba pro seřízení	archů/zakázka
Přímé mzdy	2 pracovníci	
	Přestavba stroje typ. 1	hodin/přestavba typ. 1
	Přestavba stroje typ. 2	hodin/přestavba typ. 2
	Čas výroby	archů/hodinu
Ostatní přímé náklady		
Požadovaná evidence		
Spotřeba pro seřízení	archů/zakázka	
Rychlost výroby (archů/hodinu)	měsíční průměr	
KPI-hodin/přestavba typ. 1	měsíční průměr	
KPI-hodin/přestavba typ. 2	měsíční průměr	

Doporučení pro středisko

Středisko musí vést přesně a reálně požadovanou evidenci a soustavně měřit a vyhodnocovat svá stanovená KPI. Je také dobré zvažovat investice do automatických nožů s přihlédnutím k přestavbovým časům a nákladům při ručním vylamování.

10.4 Středisko č. 3 DOKONČOVACÍ ZPRACOVÁNÍ

Na tomto středisku jsou soustředěny finální dokončovací operace tiskovin. Nejdůležitějším je oddělení 3A. Ruční výlam.

Na tomto oddělení jsou ručně separovány segmenty od zbytku archu, které nejsou přímo odděleny ve výsekovém stroji. Jedná se tedy o segmenty, na které není zakoupen speciální výsekový nástroj, ale pro jejich výrobu je použit nástroj bez automatického vylamování. Není zde žádné speciální vybavení. Důležité je evidovat a vyhodnocovat zejména mzdové náklady, které zde vznikají a na tomto základě zvažovat investice do speciálních automatických výsekových nožů.

Ostatní oddělení 3B.-3E. jsou zatížena zejména odpisy, energiemi a využitím podlahové plochy. V současné době není známo, jak moc budou tato oddělení vytížena. Toto oddělení zahrnují technologie, které nejsou pro výrobu segmentů potřebné. Zařízení, která jsou zde umístěna, slouží k finalizaci jiných tiskovin, než segmentů. Jejich využití či nevyužití bude

záviset na tom, kolik volné výrobní kapacity, zejména střediska Potisk, bude moci Cardbox využít pro jiné zakázky. Mohlo by se zdát, že tato zařízení jsou tím pádem zbytečná, ale byla pořízena za výhodných podmínek a pro výrobu ostatních tiskovin jsou nezbytná. Bohužel momentálně nelze určit jejich případné vytížení.

Tabulka 14: Náklady střediska DOKONČOVACÍ ZPRACOVÁNÍ

Náklady střediska č. 3 DOKONČOVACÍ ZPRACOVÁNÍ		Zvolené KPI
Oddělení 3A. Ruční vylam		
Režijní náklady		
Odpisy	nejsou	
Využití výrobní plochy a otop	12,5% z celkové spotřeby (odhad)	
Energie	4% z celkové spotřeby (odhad)	
Ostatní režie	(údržba, atp.)	
Přímé náklady		
Přímý materiál	není	
Přímé mzdy	dle aktuální potřeby	mzdy/zakázka
Ostatní přímé náklady		
Požadovaná evidence		
Mzdy na zakázku	Kč/zakázka	
KPI-Mzdy	ks segmentů/hodina	
Oddělení 3B.-3E.		
Režijní náklady		
Odpisy	odpisy stroj. zařízení (řezací stroj, vazba, atd.)	
Využití výrobní plochy a otop	12,5% z celkové spotřeby (odhad)	
Energie	11% z celkové spotřeby (odhad)	
Ostatní režie	(údržba, atp.)	
Přímé náklady		
Přímý materiál	dle skutečnosti	
Přímé mzdy	dle skutečnosti	
	Čas výroby	ks(archů)/hodinu
Ostatní přímé náklady		
Požadovaná evidence		
Mzdy	Kč/zakázka	
Rychlost výroby (archů/hodinu)	měsíční průměr (dle typu zakázky)	
Rychlost výroby (ks/hodinu)	měsíční průměr (dle typu zakázky)	

Doporučení pro středisko

Sledovat mzdové náklady na oddělení 3A. související s ručním vylamováním segmentů. Ostatní oddělení sledovat během roku a vyhodnotit smysl jejich existence vzhledem k nákladům, které tato oddělení vyvolávají.

10.5 Středisko č. 4 ADMINISTRATIVA

Na tomto středisku jsou soustředěny režijní činnosti. Vznikají zde mzdové náklady, náklady spojené s využitím podlahové plochy a náklady v podobě odpisů softwaru, hardwaru a ostatních zařízení, které nejsou přiřazeny na jiná střediska.

Vzhledem k charakteru těchto činností jsou zvoleny dva ukazatele KPI. Celkové náklady střediska na počet archů a celkové náklady střediska na jednu zakázku.

Ukazatel celkových nákladů na zakázku má ten význam, že řada činností je spojena přímo se zpracováním jedné zakázky a samotná velikost zakázky, tedy velikost nákladu, na ně nemá vliv. Ukazatel celkových nákladů na 1 ks archu je zase zvolen z toho důvodu, aby bylo možno sledovat, jakou část nákladů na 1 arch tvoří tyto režijní činnosti.

Tabulka 15: Náklady střediska administrativa

Náklady střediska č. 4 ADMINISTRATIVA	
Režijní náklady	
Odpisy	software, hardware, ostatní zařízení
Využití výrobní plochy a otop	25% z celkové spotřeby (odhad)
Energie	15% z celkové spotřeby (odhad)
Ostatní režie	(údržba, atp.)
Přímé náklady	
Přímý materiál	dle skutečné spotřeby
Přímé mzdy	dle počtu pracovníků
Ostatní přímé náklady	dle skutečnosti
Požadovaná evidence	
KPI-Celkové náklady	celkové náklady střediska/počet archů za měsíc
KPI-Celkové náklady	celkové náklady střediska/počet archů za rok
KPI-Celkové náklady	celkové náklady/počet zakázek za měsíc
KPI-Celkové náklady	celkové náklady/počet zakázek za rok

Doporučení pro středisko

Vzhledem k plánovanému rozjezdu tiskárny v roce 2013, nutnosti adaptace pracovníků a nastavení všech procesů, pouze sledovat navržené KPI. Po uplynutí cca 6 měsíců, nebo dle uvážení, zvolit podrobnější rozdělení nákladů pro jednotlivá oddělení tohoto střediska, případně stanovit další KPI.

11 ODPOVĚDNOST

System odpovědnostního účetnictví, jak je z názvu patrné, vyžaduje přijetí odpovědnosti odpovědným vedoucím. Vedoucí musí mít dostatek pravomocí na to, aby mohl náklady či výkonnost střediska ovlivňovat. Je zcela pochopitelné, že takovýto systém vyžaduje vhodnou formu *motivace*. Je nezbytné na jedné straně motivovat vedoucího každého střediska a na straně druhé, sám vedoucí, musí mít možnost motivovat jednotlivé pracovníky střediska. Bez zvolení správného a účinného systému motivace, by odpovědnostní účetnictví nebylo efektivním nástrojem řízení nákladů. Proto je důležité, vypracovat vhodný motivační plán pro pracovníky na všech úrovních.

Pro vedoucí středisek musejí být stanoveny reálné cíle, kterých mohou dosáhnout a provádět hodnocení plnění těchto cílů jak během roku, tak na konci každého období.

Jak již bylo několikrát zmíněno, firma je mladá, je nutná adaptace zaměstnanců a správné nastavení všech procesů, což jistě zabere nějaký čas. Proto je dobré nepřistupovat ihned striktním způsobem, ale vymezit si období, po které bude nechán čas zaměstnancům, aby se s firmou i procesy sžili. Následně stanovit datum, od kterého se takřikajíc „pojede naplno“.

Cíle pro jednotlivé vedoucí a střediska by měly splňovat následující kritéria (SMART):

S-specific-konkrétní, jasně vymezený cíl

M-measurable-měřitelný

A-attainable-dosažitelný

R-realistic-realistický

T-time oriented-časově orientovaný, ohraničený

E-evaluate-hodnocený

Pro měření a vyhodnocování těchto cílů mohou být využity jednotlivé navržené KPI pro každé středisko, případně dle nutnosti doplněny o další ukazatele.

12 DOPORUČENÍ PRO PODNIK

Společnost Cardbox nemá žádná data z minulých období, která by bylo možné porovnávat se současným stavem. Vychází se tedy z rozpočtovaných nákladů a výnosů. Rovněž chybí model řízení nákladů.

V první fázi byly zmapovány procesy, kterými finální výrobek prochází. Na základě těchto údajů byla navržena ekonomická struktura se čtyřmi odpovědnostními středisky. U každého střediska byly stanoveny náklady, které středisko svou činností vyvolává a rovněž byly stanoveny ukazatele KPI, které slouží pro hodnocení výkonnosti střediska.

Společnost by tedy měla odpovídajícím způsobem a s respektem k navržené struktuře směřovat vznikající náklady na tato střediska. Rovněž doporučuji sledovat ukazatele KPI, která byla jednotlivým střediskům přiřazena. Na základě těchto ukazatelů lze střediskům stanovovat cíle a hodnotit míru jejich dosažení. Rovněž je důležité vyvozovat a přiřazovat odpovědnost za plnění těchto cílů.

Jako jedno z velkých rizik vidím ztrátu výrobní kapacity zapříčiněnou přestavbovými časy strojů. Proto je důležité hlídat průměrnou velikost, tedy náklad, zakázky a důsledně pracovat na zkrácení časů přestaveb.

Do budoucna také doporučuji zvážit existenci střediska č. 3 Dokončovací zpracování. Toto bude možné hodnotit až na základě reálné vytíženosti tohoto střediska. Pokud by společnost naplnila téměř celou svou výrobní kapacitu pouze výrobou segmentů, doporučoval bych zrušení tohoto střediska, kromě oddělení ručního vylamování, a v případě potřeby outsourcing potřebných služeb.

Další doporučení spočívá ve vytvoření vhodného motivačního programu navázaného na výkonnost pracovníků a středisek.

Dále doporučuji rozpracovat systém kalkulací s využitím víceúrovňového příspěvku na úhradu. I když společnost má ceny již de facto nadiktované, považuji za nezbytné kalkulace provádět, zejména výsledné kalkulace zakázek, a tyto porovnávat se stanovenými cenami.

Jako další doporučení vidím nutnost implementace vhodného ERP systému, který společnosti umožní lépe kontrolovat své činnosti. V současnosti však již společnost na této implementaci pracuje.

ZÁVĚR

Cílem mé bakalářské práce bylo provést analýzu nákladů nově vzniklé společnosti Cardbox packaging s.r.o. a navrhnout systém odpovědnostního účetnictví.

V teoretické části jsem se zaměřil a rozbor literatury a názorů z oblasti nákladů, nákladové analýzy, rozpočetnictví a odpovědnostního účetnictví.

V praktické části jsem společnost Cardbox packaging s.r.o. představil a uvedl strategické důvody, které vedly k jejímu založení.

Dále jsem provedl analýzu činností společnosti, na jejímž základě jsem navrhl systém odpovědnostních středisek. V následujících kapitolách jsem se věnoval každému navrženému středisku a nákladům, které středisko svou činností vyvolává. Pro jednotlivá střediska byly stanoveny i vhodné KPI (key performance indicators), které slouží pro hodnocení výkonnosti střediska.

V závěru práce jsem provedl doporučení, která by společnosti měla pomoci k efektivnějšímu řízení nákladů.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- [1] ČECHOVÁ, Alena, 2006. *Manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Brno: Computer Press, vi, 182 s. ISBN 80-251-1124-5.
- [2] DOYLE, David P, 2006. *Strategické řízení nákladů: Cost control, a strategic guide*. Vyd. 1. české. Praha: ASPI, 227 s. ISBN 80-735-7189-7.
- [3] DRUCKER, Peter Ferdinand, 2002. *To nejdůležitější z Druckera v jednom svazku*. Vyd. 1. Praha: Management Press, 300 s. ISBN 80-726-1066-X.
- [4] FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER, 2011. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 391 s. ISBN 978-80-7357-712-4.
- [5] GARRISON, Ray H, Eric W NOREEN a Peter C BREWER, 2010. *Managerial accounting*. 13th ed. Boston: McGraw-Hill/Irwin, xxxi, 804 p. ISBN 00-733-7961-1.
- [6] HRADECKÝ, Mojmír, 2008. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada, 259 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
- [7] KRÁL, Bohumil, 2006. *Manažerské účetnictví*. 2., rozš. vyd. Praha: Management Press, 622 s. ISBN 80-726-1141-0.
- [8] LANG, Helmut, 2005. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. Vyd. 1. Praha: C.H.Beck, 216 s. ISBN 80-717-9419-8.
- [9] LAZAR, Jaromír, 2012. *Manažerské účetnictví a controlling*. 1. vyd. Praha: Grada, 271 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4133-8.
- [10] MARTIN, James R., 2006. *Management Accounting: Concepts, Techniques & Controversial Issues*. [online] [2006-11-25]. [cit. 2013-03-08]. Dostupné z: <http://maaw.info/Chapter9.htm>
- [11] PATEL, Alpesh T., 2013. *Responsibility Accounting: A Study in Theory and Practice*. [online]. s. 2 [cit. 2013-04-06]. Dostupné z: <http://www.theglobaljournals.com/ijar/file.php?val=MTA4OQ==>

- [12] POPESKO, Boris, 2009. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 1. vyd. Praha: Grada, 233 s. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-2974-9.
- [13] SYNEK, Miloslav, 2002. *Podniková ekonomika*. 3. přeprac. a dopl. vyd. Praha: C. H. Beck, xxv, 479 s. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 80-717-9736-7.
- [14] SYNEK, Miloslav, 2011. *Manažerská ekonomika*. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 471 s. Expert (Grada). ISBN 978-80-247-3494-1.
- [15] ZLÁMAL, Jaroslav a Jana BELLOVÁ, 2010. *Manažerské účetnictví ve zdravotnictví*. 1. vyd. Olomouc: Univerzita Palackého v Olomouci, 105 s. Skripta (Univerzita Palackého). ISBN 978-802-4425-191.
- [16] 12Manage: *Explanation of Break-even Point Analysis* [online]. [cit. 2013-03-31]. Dostupné z: http://www.12manage.com/methods_break-even_point.html

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

CTP	Computer to plate (osvit tiskové desky přímo z počítače)
DTP	Desk top publishing
EBT	Earnings before taxes (zisk před zdaněním)
KPI	Key performance indicator (klíčový ukazatel výkonnosti)
GP	Greiner Packaging
GPI	Greiner Packaging International
QM	Quality management
ROS	Return on sales (rentabilita tržeb)

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1: Pojetí nákladů.....	18
Obrázek 2: Variabilní náklady	23
Obrázek 3: Fixní náklady.....	23
Obrázek 4: Skokové fixní náklady, Nákladová remanence (Lang, 2005, str. 48-49)	24
Obrázek 5: Bod zvratu (zdroj: 12Manage, přeloženo, upraveno).....	25
Obrázek 6: Organizační struktura (Synek, 2002, str. 138-139, upraveno)	32
Obrázek 7: Greiner Holding.....	49
Obrázek 8: Segment a kelímek K3	50
Obrázek 9: Cardbox packaging organigram	53
Obrázek 10: Průběh zakázky	56
Obrázek 11: Odpovědnostní střediska a jejich oddělení.....	64

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Metody hodnocení odpovědnostních středisek (Martin, 2006)	37
Tabulka 2: Rozdíl mez rozpočtem a kalkulací (Synek, 2011, str. 124)	40
Tabulka 3: Základní ekonomické údaje Cardbox packaging s.r.o.	54
Tabulka 4: Analýza nákladů	58
Tabulka 5: Investiční majetek	58
Tabulka 6: Analýza výnosů.....	59
Tabulka 7: Náklady a výnosy na 1 ks archu.....	59
Tabulka 8: Snížení celkových nákladů o 5%	60
Tabulka 9: Výrobní kapacita.....	61
Tabulka 10: Náklady středisek.....	64
Tabulka 11: Přiřazení podlahové plochy a energií střediskům	65
Tabulka 12: Náklady střediska Potisk.....	67
Tabulka 13: Náklady střediska VYSEKÁVÁNÍ.....	69
Tabulka 14: Náklady střediska DOKONČOVACÍ ZPRACOVÁNÍ	70
Tabulka 15: Náklady střediska administrativa.....	71