

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

FAKULTA EKONOMICKÁ

Diplomová práce

**Rozpočty a kalkulace jako nástroj řízení u účetní jednotky
PAVCCZ**

**Budgets and calculations as a management instrument of the
entity PAVCCZ**

BC. ROMANA KRÁLOVÁ

PLZEŇ 2014

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

„Rozpočty a kalkulace jako nástroj řízení u účetní jednotky PAVCCZ“

vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucího diplomové práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

V Plzni, dne 6. 12. 2013

.....

podpis autora

Poděkování

Děkuji panu Ing. Josefu Červenému, Ph. D., vedoucímu této diplomové práce, za odbornou pomoc a především cenné rady při jejím zpracování.

Dále bych ráda poděkovala panu Ing. Milanovi Masákovi za poskytnuté materiály a potřebné informace.

OBSAH

ÚVOD	8
1 PLÁNOVÁNÍ	10
2 KALKULACE	13
2.1 Vymezení pojmu kalkulace.....	13
2.2 Předmět kalkulace	14
2.3 Kalkulační členění nákladů	15
2.4 Kalkulační vzorec.....	16
2.5 Kalkulační systém.....	17
2.6 Druhy kalkulací.....	18
2.6.1 Kalkulace vlastní nákladů z hlediska času jejich sestavení.....	18
2.6.2 Kalkulace vlastních nákladů z hlediska struktury	20
2.6.3 Kalkulace vlastních nákladů z hlediska úplnosti nákladů	20
2.7 Metody kalkulace	21
2.7.1 Kalkulace úplných (plných) nákladů.....	21
2.7.2 Kalkulace neúplných (přímých, variabilních) nákladů	26
2.7.3 Kalkulace podle aktivit – Activity Based Costing (ABC)	28
3 ROZPOČETNICTVÍ	33
3.1 Základní charakteristika	33
3.2 Hlavní úkoly a funkce rozpočtu	34
3.3 Formy rozpočtů.....	36
3.4 Řízení režijních nákladů.....	39

3.4.1	Rozpočet režijních nákladů středisek.....	39
3.4.2	Struktura rozpočtu režijních nákladů	39
3.4.3	Metody sestavování rozpočtů režijních nákladů středisek.....	40
3.5	Sestavení hlavního rozpočtu	44
3.6	Kontrola	47
3.6.1	Kontrola režijních rozpočtů středisek	48
3.6.2	Kontrola hlavního podnikového rozpočtu.....	50
4 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI.....		55
4.1	Základní Údaje o společnosti.....	55
4.2	Historie společnosti.....	56
4.3	Skupina společnosti.....	57
4.4	Organizační struktura společnosti.....	57
4.5	Informační systém společnosti.....	58
4.6	Další důležité skutečnosti.....	60
4.6.1	Výzkum a vývoj	60
4.6.2	Marketing	60
4.6.3	Zúčtování plateb v rámci skupiny	60
5 ANALÝZA PLÁNOVÁNÍ, ROZPOČTOVÁNÍ A KALKULOVÁNÍ VE SPOLEČNOSTI		62
5.1	Plánování ve společnosti.....	62
5.2	Plánování potřebného počtu pracovníků.....	64
5.3	Kalkulace ve společnosti.....	65
5.3.1	Oceňování zásob	65

5.3.2	Výrobní kalkulace	66
5.4	Rozpočty ve společnosti.....	71
5.4.1	Plán PSI.....	72
5.4.2	Rozpočtová výsledovka	76
5.4.3	Rozpočtová rozvaha	82
5.4.4	Tvorba, kontrola a odesílání rozpočtů.....	83
6	ZHODNOCENÍ A NAVRŽENÁ DOPORUČENÍ.....	85
6.1	Zhodnocení kalkulací a rozpočtů	85
6.2	Navrhovaná opatření ke zlepšení	86
	ZÁVĚR	89
	SEZNAM OBRÁZKŮ	91
	SEZNAM TABULEK.....	92
	SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK	93
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	95
	SEZNAM PŘÍLOH.....	97

ÚVOD

Každý podnik se svojí činností snaží dosáhnout co možná nejlepších výsledků. U většiny podniků se jedná o maximalizaci zisku. Pro dosažení takto stanoveného cíle jsou důležité rozhodovací a řídicí aktivity v podniku.

Jednou z nejdůležitějších součástí řízení podniku je **plánování**, na jehož základě lze určitým způsobem omezit nejistotu budoucího vývoje. Jeho základním nástrojem jsou **rozpočty**. V současné praxi jsou pojmy „plán“ a „rozpočet“ často slučovány. To je způsobeno tím, že se oba ve své podstatě zaměřují na prognózu budoucích výsledků.

Dalším nástrojem nezbytným pro rozhodování a plánování podnikových aktivit jsou **kalkulace**. Ty věnují pozornost nákladům, jejichž snižováním je dosahováno maximalizace zisku. Kalkulace ve své podstatě poskytují přehled o způsobu stanovení nákladů na kalkulační jednici.

Cílem této diplomové práce je analyzovat rozpočty a kalkulace jako nástrojem řízení ve společnosti Panasonic AVC Networks Czech, s. r. o. Diplomová práce bude rozdělena na dvě stěžejní části, kterými budou část teoretická a část praktická. **Teoretická část** se bude věnovat plánu, rozpočtům a kalkulacím jako nástroji podpory řízení. **V praktické části** bude nejdříve představena společnost Panasonic AVC Networks Czech, s. r. o. a bude charakterizován informační systém této společnosti. Následně se bude tato část zabývat analýzou kalkulací a rozpočtů ve vybraném podnikatelské subjektu, kterým je výrobní společnost zabývající se zejména výrobou plazmových (PDP) televizorů a LCD televizorů.

V teoretické části bude nejdříve prošetřena odborná literatura, ze které budou shrnuty informace pro definování pojmů plán, kalkulace a rozpočet jako nástroj řízení ve společnostech a budou zde analyzovány možnosti jednotlivých druhů rozpočtů a kalkulací, které je možno využít v podnicích.

V praktické části bude představen zvolený podnikatelský subjekt, Panasonic AVC Networks Czech, s. r. o., bude rozebráno jeho postavení ve skupině Panasonic Group, jeho organizační struktura a budou zde uvedeny údaje o informačních systémech, které jsou v podniku využívány. Následně bude provedena analýza rozpočtování

a kalkulování ve vybraném podnikatelském subjektu. V poslední části práce bude vyhodnocena efektivita kalkulačních a rozpočtovacích aktivit v podniku a na základě získaných poznatků budou navržena možná zlepšení v těchto oblastech.

1 PLÁNOVÁNÍ

Plánování představuje pro každou společnost velice významnou oblast. Jedná se o jeden z prostředků manažerů, jehož správným využíváním podnik zajistí růst své tržní hodnoty a udrží její stabilitu na trhu. Proces plánování se liší v závislosti na mnoha faktorech, mezi které patří velikost a struktura daného podniku, obor podnikání společnosti, podnikatelské prostředí apod.

Prostřednictvím plánování dochází k vytvoření odhadů budoucího vývoje nákladů, výnosů, peněžních toků, potřebných zdrojů financování. Plánování umožňuje společnosti identifikovat možné budoucí příležitosti a odstranit, či redukovat problémové oblasti. Lze tedy konstatovat, že plánováním si podnik stanovuje cíle, kterých chce dosáhnout a způsoby, jakými těchto cílů dosáhne. Výsledkem plánovací činnosti je plán.

Pro kvalitní plánování existují určité zásady, které by měly být dodrženy. Jedná se o:

- *úplnost* - všechny podstatné údaje musí být do plánu zahrnuty;
- *jednoznačnost* - všechny stanovené předpoklady musí být realizovatelné;
- *kontinuita* - plánování nesmí být používáno pouze jako příležitostný nástroj;
- *pružnost* - v případě odlišného vývoje je nutné plánovat alternativní cíle a s nimi spojená opatření;
- *hospodárnost* - použitelnost a závěry plánu musí být v ekonomickém vztahu k nákladům na jeho vypracování;
- *porovnání plánu a skutečnosti* – to by mělo být prováděno bezprostředně po ukončení stanoveného období a periodicky proto, aby bylo možné na základě podkladů přijmout opatření vedoucí k aktualizaci plánů. (Hofmeister, Stiegler, 1992)

Z časového hlediska se plánování člení na:

- krátkodobé plánování, do 1 roku,
- střednědobé plánování, 1-5 let,
- dlouhodobé plánování, 5 a více let.

Z hlediska úrovně rozhodovacího procesu lze rozlišit:

- operativní plánování,
- taktické plánování,
- strategické plánování.

Operativní plánování

Operativní plánování vychází z taktického plánování, tj. z konkrétně známých podmínek a zdrojů. Eschenbach (Eschenbach, 2004) formuluje úkoly operativního plánování následovně:

- plánování stavu jmění a kapitálu,
- plánování zisku za období,
- řízení likvidity,
- řízení výnosů za období a rentabilita složek výnosů,
- analýza původu prostředků a jejich použití,
- kalkulace nákladů a výkonů,
- analýza podniku a celkové řízení/reporting.

Za důležité považuje sladění jednotlivých složek operativního plánování a zároveň soulad operativního plánu se strategií podniku.

Taktické plánování

Tato úroveň plánování směřuje k uskutečňování strategických cílů společnosti. Dochází zde ke specifikaci a konkretizaci cílů a prostředků k jejich dosažení nebo je tato úroveň zaměřena na řešení určitého problému. Odpovídají mu plány na úrovni jednotlivých funkčních oblastí a organizačních článků podniku.

Strategické plánování

Z časového hlediska se jedná o dlouhodobý plán, který postihuje období několika let a týká se společnosti jako celku. Strategické plánování navazuje na strategické cíle podniku a je uskutečňováno na vrcholové úrovni řízení podniku. Cíle tohoto plánování mají jak finanční, tak i nefinanční charakter a jsou vyjádřeny spíše všeobecně.

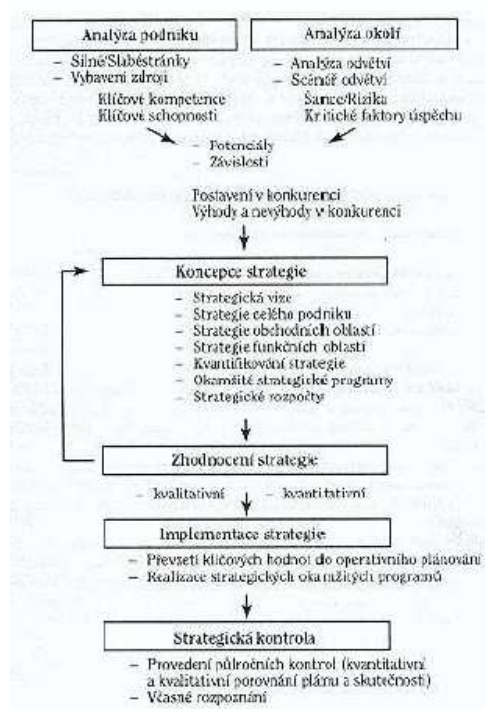
Před samotným stanovením strategických cílů společnosti, které musí vycházet z firemní vize, dochází k analýze současné situace podniku a jeho okolí. Dále je zde provedena predikce budoucího vývoje.

Po jejich vymezení a přijetí následuje fáze implementace strategických cílů. Tyto cíle se v hodnotovém vyjádření přenášejí do operativních plánů.

Podle Eschenbacha (Eschenbach, 2004) jsou základními fázemi strategického plánování:

- fáze analýzy,
- fáze koncepční,
- fáze implementace/kontroly úspěchu.

Obrázek 1: Fáze strategického plánování



Zdroj: ESCHENBACH, R., 2004, s. 250

Všechny úrovně plánování jsou ve správně fungujícím podniku vzájemně propojeny. Prostřednictvím krátkodobých a střednědobých cílů je dosahováno hlavního cíle.

2 KALKULACE

2.1 VYMEZENÍ POJMU KALKULACE

Aby mohl být podnik úspěšný, tzn. konkurenceschopný a ziskový, musí dobře znát své náklady. Nástrojem pro stanovování a zjišťování nákladů na výkony je kalkulace, která patří mezi základní nástroje řízení v podniku. Jedná se o součást manažerského účetnictví a zároveň je nutné si uvědomit její úzkou vazbu na rozpočetnictví, kterému se budu věnovat v následující kapitole.

Autoři zabývající se touto problematikou se shodují v názoru, že v nejobecnějším smyslu slova se kalkulací rozumí propočet (přiřazení) nákladů, marže, zisku, ceny, respektive jiné hodnotové (finanční) veličiny na výrobek, práci nebo podnikovou službu, na jejich dílčí část, činnost nebo operaci, kterou je třeba v souvislosti s jejich uskutečněním provést, na podnikovou investiční akci či na jinak naturálně vyjádřený výkon, který je předmětem prodeje externím zákazníkům.

Pojem kalkulace se dle Hradeckého, Lanči a Šišky v praxi používá ve čtyřech odlišných významech:

1. Kalkulace (přesněji: kalkulováním či sestavováním kalkulací) se označuje činnost, při níž se *stanovují* (v předběžných kalkulacích), resp. *zjišťují* (ve výsledných kalkulacích) náklady na přesně stanovenou jednotku výkonů (na kalkulační jednici).
2. Kalkulací se rozumí *výsledek* výše uvedené činnosti, sestavený či zjištěný na stanovenou jednotku výkonů (kalkulační jednici) ve stanovených kalkulačních položkách a rovněž úhrn těchto položek.
3. Kalkulací se také označuje ta *část podnikového informačního systému*, která využívá potřebná data hlavně z rozpočetnictví a nákladového účetnictví.
4. Názvem kalkulace se označuje i podnikový *útvár*, zabývající se kalkulováním.“ (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 181)

Král uvádí, že „využití kalkulací je velice mnohostranné. Zejména o kalkulačních nákladech finálních výkonů, polotovarů, činností, dílčích aktivit, a operací se dá říci, že jsou informačním nástrojem s opravdu širokým spektrem použití.

- Využívají se jako podklad pro rozhodování o optimálním složení prodávaných výkonů a pro rozhodování o způsobu jejich provádění (např. v případě volby, zda danou součástku budeme vyrábět sami, nebo zda ji koupíme);
- Ve formě vnitropodnikových cen umožňují zobrazit vztahy mezi odpovědnostními útvary a způsobem ocenění ovlivňovat chování pracovníků těchto útvarů tak, aby jednali v souladu s podnikovými cíli;
- Lze je využít jako nástroj řízení hospodárnosti zejména při vynakládání jednicových, popřípadě ostatních variabilních nákladů výkonů;
- Jsou nástrojem, jenž se široce využívá pro zhodnocení variantních cenových úvah;
- Využívají se jako důsledný podklad pro tvorbu plánu nákladů, výnosů a zisku,
- V neposlední řadě jsou i významným nástrojem ocenění stavu a změny stavu nedokončené výroby, polotovarů, hotových výrobků a jiných aktivovaných výkonů.“ (Král a kol. 2006, s. 186)

2.2 PŘEDMĚT KALKULACE

„Jako předmět kalkulace mohou být v ideálním případě stanoveny všechny výkony v podniku vyráběné, prováděné nebo poskytované.“ (Hradecký, Konečný, 2003, s. 11). To je však možné pouze v podnicích s úzkým sortimentem výrobků, služeb nebo prací. V podnicích s rozsáhlejším sortimentem výkonů se vesměs kalkulují pouze nejdůležitější druhy výkonů nebo jejich skupiny, nebo jen výkony od určité částky nahoru. Se vzrůstající úrovní automatizace informačních systémů je zřejmá tendence k rozšiřování rozsahu kalkulovaných výkonů i podrobnosti v členění a alokaci nákladů. Předmět kalkulace je vymezen jednak kalkulačními jednicemi, tak i kalkulovaným množstvím.

Kalkulační jednice se rozumí konkrétní výkon, který je vymezený měrnou jednotkou, jakostí a druhem, na který se stanovují nebo zjišťují náklady, popřípadě další hodnotové veličiny. Příkladem kalkulační jednice je kilogram, litr, hodina, barel, objednávka apod.

Kalkulované množství představuje určitý počet kalkulačních jednic, pro které se stanovují nebo zjišťují celkové náklady. Jedná se tedy o náklady, které byly nebo mají být ve sledovaném období vynaloženy na vytvoření konkrétního množství kalkulačních jednic. Kalkulované množství je významné z hlediska určení průměrného podílu fixních nákladů na kalkulační jednici.

2.3 KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ

Kalkulační členění nákladů je zvláštním typem účelového členění nákladů. Do určité míry se tedy na ně vztahují úvahy založené na kontrole hospodárnosti jednicových a režijních nákladů (Král a kol., 2006).

Kalkulační členění nákladů vyjadřuje způsob přiřazení nákladů konkrétnímu výkonu. V rámci tohoto členění lze rozlišit dvě základní skupiny nákladů:

- **přímé náklady,**
- **nepřímé náklady.**

Popesko vysvětluje **přímé náklady** jako ty, které můžeme specificky a exkluzivně vztáhnout k nějakému nákladovému objektu. Naopak **nepřímé náklady** jsou takové náklady, které nelze specificky a exkluzivně vztáhnout k určité aktivitě, a to ze dvou důvodů:

1. Exkluzivní vazba mezi nákladem a objektem neexistuje (jedná se o režijní náklad)
2. Exkluzivní vazba existuje, ale my ji nejsme schopni v rámci účetní evidence identifikovat, nebo se nám tato identifikace z nákladového hlediska nevyplatí určovat (Popesko, 2009)

Přímými náklady jsou vedle *jednicových nákladů*, které jsou vyvolány každou konkrétní jednotkou výkonu, i *náklady režijní*, které jsou společné pouze danému druhu výkonu a jejichž podíl na jednici stejného druhu výkonu lze zjistit pomocí prostého dělení.

Hlavními *jednicovými náklady* jsou přímý materiál, který se stává trvalou součástí výrobku, nebo bez kterého by finální produkt nemohl vzniknout. Dále do přímých nákladů patří *přímé mzdy* a *ostatní přímé náklady* (odpisy, opravy a udržování, energie apod.), kam patří takové náklady, jejichž výskyt není pravidelný a neobjevují se u všech výrobků.

Do **nepřímých nákladů** patří ty *režijní náklady*, které jsou společné více druhům výkonů. Tyto náklady se přiřazují konkrétním výkonům nepřímo prostřednictvím různých kalkulačních technik.

Režijní náklady se dělí dle oblastí, ve které vznikají. Tyto náklady můžeme členit na náklady výrobní, správní, odbytové a v některých případech i materiálové režie.

2.4 KALKULAČNÍ VZOREC

Z hlediska vzniku a průběhu nákladů v reprodukčním procesu představuje kalkulační vzorec systematické setřídění a transformaci nákladů nutnou k tomu, aby bylo možné určitě vlastní náklady jednotlivých předmětů kalkulace a kalkulačních jednic.

Jednotlivé složky nákladů se vyčíslují v kalkulačních jednotkách, jejichž strukturu a uspořádání vyjadřuje tzv. kalkulační vzorec. Jeho podoba není dána žádnými závaznými předpisy a pro sestavení jsou rozhodující informační potřeby podniku, organizace výroby nebo druh technologického procesu. Podnikové kalkulační vzorce vycházejí většinou z typového kalkulačního vzorce, který je používán ve většině podniků v České republice. Tento typový (všeobecný) kalkulační vzorec vychází z pojetí kalkulačního vzorce v centrálně plánované ekonomice.

Obrázek 2: Typový kalkulační vzorec

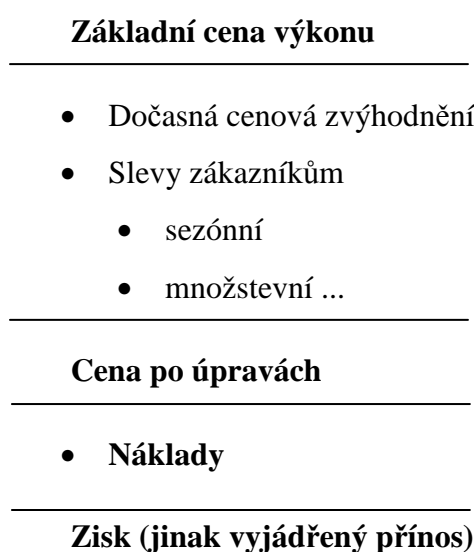
1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímé náklady
4. Výrobní režie
Vlastní náklady výroby
5. Správní režie
Vlastní náklady výkonu
6. Odbytové náklady
Úplné vlastní náklady výkonu
7. Zisk (ztráta)
Cena výkonu

Zdroj: Kral a kol. Manažerské účetnictví 2006, s. 134, vlastní zpracování 2013

Jak je vidět na typovém kalkulačním vzorci, jeho struktura není příliš podrobná, což umožňuje společnostem jeho různé adaptace pro podnikové účely.

Některé podniky také používají retrográdní kalkulační vzorec, jehož cílem není zjistit či stanovit náklady výkonu, ale jeho přínos (zisk, marži). Retrográdní kalkulační vzorce jsou ty, které „vycházejí z ceny nebo z jejich variant a úroveň zisku (resp. jinak vyjádřeného přínosu výkonu k zisku firmy) vyjadřují jako rozdíl mezi cenou a náklady.“ (Král a kol., 2006, s. 136)

Obrázek 3: Retrográdní kalkulační vzorec



Zdroj: Kral a kol., 2006, s. 136, vlastní zpracování 2013

2.5 KALKULAČNÍ SYSTÉM

Podle Hradeckého, Lanči a Šišky „Kalkulační systém můžeme definovat jako soubor kalkulací v podniku a vazeb mezi nimi. Kalkulační systém je hlavním nástrojem řízení nákladů na výkony; musí přitom zajistit metodickou jednotu a vzájemnou návaznost kalkulací mezi sebou.

Kalkulační systém obsahuje – jak jsme již uvedli – různé *druhy* kalkulací. Počet druhů kalkulací sestavovaných v tom kterém podniku a zahrnovaných do kalkulačního systému závisí na:

- druhu podniku,
- velikosti podniku

- nárocích na vypovídací schopnost kalkulací,
- potřebě jejich využití v různých časových horizontech.“ (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 182)

2.6 DRUHY KALKULACÍ

2.6.1 Kalkulace vlastní nákladů z hlediska času jejich sestavení

Vztah kalkulací k časovému horizontu souvisí s úrovní řízení a fází řídicího cyklu v podniku. Z hlediska vztahu k řídicímu cyklu kalkulace členíme na kalkulace předběžné a výsledné. *Kalkulace předběžné* jsou sestavovány před zahájením vlastní tvorby výkonu a plní své funkce ve fázi plánování. Mezi předběžné kalkulace patří kalkulace propočtové, operativní a plánované. *Kalkulace výsledné* se zjišťují v průběhu činnosti, po dokončení nebo prodeji výkonů.

Propočtová kalkulace

Tento typ kalkulace se sestavuje u nových výrobků v době, kdy produkt ještě není zcela technicky vyjasněn a není zpracována podrobná konstrukční a technologická dokumentace. (Hradecký, Konečný, 2003) „Pokladem pro její sestavení se stávají výsledné kalkulace, ceny, náčrtky, technické parametry, hmotnost apod. stejných či podobných výrobků. Kvalita propočtové kalkulace záleží proto na dostupnosti a spolehlivosti dokumentace, která je k dispozici.“ (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 183) Na základě této definice můžeme říci, že základem pro jsou různé propočtové podklady, které nemají charakter podrobných norem spotřeby materiálu nebo času.

V hromadné a sériové výrobě tento typ kalkulace představuje jedno ze základních kritérií při posuzování předběžné ziskovosti nového výkonu. Zjišťuje se také, zda navrhovaný výrobek přinese požadovaný zisk, což je informačním podkladem pro rozhodování, zda daný výkon uskutečnit nebo ne. Jestliže je rozhodnuto o výrobě daného produktu, tato kalkulace představuje základní orientační hranici pro útvary přípravy výroby, které ovlivňují nákladovou náročnost výkonu. V případě zakázkové výroby je tato kalkulace základním podkladem pro zpracování cenové nabídky a jednání o ceně se zákazníkem.

Operativní kalkulace

Operativní kalkulace je nejpřesnějším druhem kalkulací, které má podnik k dispozici. Vychází z platných norem spotřeby ekonomických zdrojů a přírážek nebo sazeb režijních nákladů odvozených z platných rozpočtů výrobní a správní režie, popřípadě další druhů režii. Sestavují se na základě podrobných norem spotřeby jednicového materiálu a času platných k datu sestavení operativní kalkulace. Podle jejího charakteru se jedná o kalkulaci okamžikovou, se kterou se lze setkat ve všech typech výroby.

Podle Krále (Král a kol. 2006) představují operativní kalkulace úroveň předem stanovených nebo již známých nákladů. Určují výši nákladů za předpokladu, že budou dodrženy konstrukční, technologické a výrobní předpoklady. Sestavují se převážně v položkách přímých jednicových nákladů na základě takzvaných operativních spotřebních a výkonových norem. Tyto normy vyjadřují úroveň materiálové náročnosti a pracnosti výkonu se zřetelem na konkrétní vytvořené podmínky. Z toho důvodu se mění vždy, když dochází ke změnám těchto podmínek. Z tohoto hlediska se tento typ kalkulace využívá při zadávání nákladového úkolu výrobním faktorům a při kontrole jejich plnění.

Plánovaná kalkulace

Tato kalkulace se sestavuje na určité rozpočtové období (rok, čtvrtletí, měsíc apod.) a vyjadřuje úroveň nákladů výkonu, kterých by mělo být v průběhu tohoto období dosaženo. Plánovaná kalkulace se využívá v případě výkonů, jejichž výroba či provádění se opakují v průběhu delšího časového období – bude se jednat především o hromadnou a velkosériovou výrobu. Sestavuje se na základě plánových norem platných k začátku plánovaného období, pro které se tato kalkulace stanoví. Do těchto norem se promítají veškeré změny, které budou podle plánu provedeny v plánovaném období. Plánovaná kalkulace vznikne jako vážený aritmetický průměr z norem spotřeby, kde váhami jsou předpokládané objemy produkce během plánovaného období.

Podle jejího charakteru se jedná o kalkulaci intervalovou, protože platí po celé plánované období a představuje průměrné plánované náklady daného výkonu v rámci tohoto období. Sestavuje se v návaznosti na konstrukční a technickou přípravu výroby určitého produktu, v době kdy jsou známy spotřební a výkonové normy.

Tento typ kalkulace je podkladem pro sestavení hlavního podnikového rozpočtu a lze ji použít při stanovení úkolů útvaru technické přípravy výroby a pro hodnocení práce tohoto útvaru. Její význam je třeba posuzovat v souvislosti s plánováním hodnotových veličin na středních a vyšších úrovních řízení. (Král a kol., 2006)

Výsledná kalkulace

Výsledná kalkulace se sestavuje až po dohotovení příslušného výkonu a jedná se o kontrolní nástroj všech druhů předběžných kalkulací. Rozlišujeme ji na kalkulace okamžikové a intervalové. Okamžiková (průběžná) kalkulace je sestavena po dokončení kusově nebo malosériově vyrobeného výkonu. O intervalovou kalkulaci se jedná v sériové až hromadné výrobě, kdy se po skončení daného roku nebo jinak vymezeného období sestaví jako průměrná výsledná kalkulace všech v daném období vyrobených výkonů dané kalkulační jednice. Tím se stává metodickým opakem plánové kalkulace.

Její hlavním významem je, že jsou v ní fixovány skutečné vlastní náklady kalkulační jednice daného výkonu. Jedná se o jeden z podkladů pro stanovení cen, pro sestavení propočtových kalkulací obdobných výkonů, pro sledování dlouhodobého vývoje vlastních nákladů daného výkonu apod.

2.6.2 Kalkulace vlastních nákladů z hlediska struktury

Z hlediska struktury kalkulace rozlišujeme dva druhy kalkulací. **Postupnou kalkulaci**, ve které která obsahuje položku „polotovary vlastní výroby“, kde se uvádějí vlastní náklady na výrobu polotovarů předcházejících stupňů. A **průběžnou kalkulaci** neobsahující položku „polotovary vlastní výroby“, kde se vlastní náklady na tyto polotovary uvádějí v členění podle položek kalkulačního vzorce.

2.6.3 Kalkulace vlastních nákladů z hlediska úplnosti nákladů

Z hlediska úplnosti nákladů rozlišujeme **kalkulace úplných (plných) nákladů** (tzv. **absorbční kalkulace**), které kalkulují veškeré náklady a **kalkulace neúplných (variabilních, přímých) nákladů**, které kalkulují pouze přímé náklady a příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku.

2.7 METODY KALKULACE

Pokud by všechny náklady byly přímé, pak by přiřazení nákladů k objektu bylo relativně snadné a přesné. Avšak existence a růst podílu nepřímých (režijních) nákladů podnítila rozvoj jednotlivých kalkulačních metod a alokačních principů. Sestavování kalkulací se tak stává stále více a více komplikovanější.

V současné době existuje velké množství metod, a to od těch nejjednodušších až po sofistikovanější a komplexnější. Jednotlivé metody se většinou liší ve způsobu přiřazení režijních nákladů. Rozhodování o kalkulaci, která bude ve společnosti využita, by mělo vycházet z charakteru podniku a způsobu využití této kalkulace. Vhodnost vybrané kalkulační metody závisí na celé řadě faktorů, které ji ovlivňují. Jedná se např. o strukturu prováděných výkonů a to, jak se od sebe odlišují. Je nutné také vzít v potaz fakt, že čím podrobnější je kalkulační metoda, tím vyšší budou náklady na zjištění vstupních dat potřebných pro provedení této kalkulace.

Lze říci, že metodou kalkulace se rozumí způsob stanovení předpokládané výše nákladů, respektive následné zjištění skutečných nákladů na určitý výkon podniku. Obecně je metoda kalkulace závislá na:

- vymezení předmětu kalkulace,
- způsobu přiřazování nákladů předmětu kalkulace
- struktuře nákladů, které se zjišťují nebo stanovují na kalkulační jednici.

2.7.1 Kalkulace úplných (plných) nákladů

Kalkulace úplných nákladů kalkulují veškeré náklady, jež jsou spotřebované při vytvoření kalkulační jednice, proto se také nazývají absorpční kalkulace. Tato metoda kalkulace věnuje pozornost způsobu přiřazení nákladů, to znamená, že rozlišuje přímé a nepřímé náklady.

Konkrétně vymezenému výkonu se přiřazují jak náklady variabilní, tak náklady fixní, které jsou zprůměrované. Je tedy statickým zobrazením kalkulovaných hodnotových veličin výkonu (nákladů, zisku). Použití tohoto druhu kalkulací předpokládá znalost vyráběného množství jednotlivých druhů výrobků. V opačném případě nelze stanovit podíl fixních režijních nákladů na výrobek a jejich rozdělení by se muselo pouze odhadnout.

Kalkulace plných nákladů vyjadřuje náklady a zisk výkonu (za jinak stejných okolností) pouze, pokud se nemění objem a sortiment prováděných výkonů, který byl vzat za základ propočtu. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011)

Kalkulace dělením

Kalkulace dělením je nejsnazší způsob přiřazení nákladů kalkulační jednotci. Náklady na kalkulační jednotci se zjišťují na základě položek kalkulačního vzorce dělením souhrnných nákladů za období počtem kalkulačních jednotic vyrobených za stejné období. Základním předpokladem této metody je, že výkony organizace jsou homogenní, že spotřebovávají stejný podíl přímých i nepřímých nákladů. Většinou je využívána ve stejnorodých hromadných výroбах jakými jsou např. těžba uhlí, výroba elektrické energie apod.

Kalkulace dělením ekvivalenčními čísly

Tato metoda se používá v případě, že výrobky podniku nejsou zcela homogenní, ale liší se pouze v určitém měřitelném parametru (např. velikostí, hmotností, jakostí nebo spotřebou elektrické energie) u něhož by zjišťování výrobních nákladů bylo obtížné. Základem této metody je volba ekvivalenčních čísel, které můžeme také nazvat poměrovými čísly. Ty se volí podle poměru spotřeby času na výrobu, hmotnost, přímé mzdy, ceny výrobku, popřípadě podle více ukazatelů. Výpočet objemu výroby v poměrových jednotkách získáme vynásobením poměrových čísel a příslušného objemu výroby a jejich sečtením. Následně celkové náklady vydělíme součtem poměrových jednotek a tím zjistíme náklady na jednu jednotku základního výrobku. Prostřednictvím základního výrobku vyjádříme náklady všech ostatních produktů, které získáme vynásobením nákladů základního produktu poměrovými čísly.

Kalkulace přírážková

Přírážková kalkulace představuje převažující metodu kalkulace, která je využívána. To je způsobeno tím, že většina výrobních podniků produkuje heterogenní výrobu, tzn. různorodé výrobky. Jedná se tedy převážně o sériovou a kusovou výrobu. Vyprodukované výrobky se liší ve spotřebě materiálu a výrobním procesem. Náklady se zde rozdělují na náklady přímé a režijní. Přímé náklady se vypočítají přímo na kalkulační jednotci. Režijní náklady se zjišťují pomocí vhodně zvolené rozvrhové základny a zúčtovací přírážky jako přírážka k přímým nákladům. Ta je stanovena

buď jako procento, které zjistíme podílem režijních nákladů na nákladový druh zvolený za rozvrhovou základnu, nebo sazbou vypočtenou jako podíl režijních nákladů na jednotku naturální rozvrhové základny.

Důležité je v případě přírážkové kalkulace vhodně zvolit rozvrhovou základnu. Ta by měla být:

- veličinou, která má příčinnou souvislost z hlediska celkové výše a změn s rozvrhovanými náklady,
- dostatečně velká, aby například malé výkyvy nezpůsobily dramatické změny v ceně kalkulační jednotice,
- proporcionální ve vztahu s rozvrhovanými náklady; poměr mezi rozvrhovou základnou a rozvrhovanými náklady by měl být relativně stálý,
- snadno zjistitelná, jednoduchá a kontrolovatelná. (Hradecký, Konečný, 2003)

Souhrnně jsou tyto vlastnosti v praxi těžko splnitelné. Volba rozvrhové základny je tedy vždy určitým kompromisem.

Přirážková kalkulace se v současném nákladovém řízení stává značně nepřesnou. To je způsobeno větším podílem režijních nákladů na celkových nákladech, což způsobuje, že i malá odchylka v kalkulaci způsobuje velký dopad na výši celkových kalkulovaných nákladů. Růstem podílu režijních nákladů zároveň klesá závislost jejich vzniku na přímých nákladech. Vzniká efekt průměrování režijních nákladů přiřazených výkonům. Režijní náklady jsou prostřednictvím rozvrhové základny rozvrhovány k velikosti přímých nákladů. A to bez ohledu na to, zda je náročnost režijních činností na výkon velká, resp. malá. Obecně lze říci, že přírážková kalkulace vztážená k přímým nákladům nadhodnocuje náklady výkonů, jestliže je spotřeba výkonů režijních činností velká. Naopak podhodnocuje náklady výkonů, jestliže je spotřeba režijních výkonů malá. (Popesko, 2009)

Kalkulace ve sdružené (vázané) výrobě

Ve sdružené výrobě vzniká v rámci jednoho technologického postupu několik druhů výrobků. To znamená, že při výrobě hlavního homogenního výrobku vznikají i další vedlejší produkty. Příklad může být výroba plynu z uhlí, kdy vzniká také např. koks, dehet apod.

Ve sdružené výrobě vznikají náklady, které jsou sdruženým výkonům společné. Takto vzniklé sdružené náklady se proto musí rozdělit na jednotlivé výrobky. K tomu lze využít dvě metody kalkulace:

- ***Zůstatková (odečítací) metoda kalkulace***

Tuto metodu používáme, můžeme-li ve sdružené výrobě považovat jeden výrobek za hlavní a ostatní za vedlejší. Princip metody spočívá v tom, že od celkových nákladů za dané zúčtovací období odečteme vedlejší výrobky oceněné prodejními cenami. Zůstatek se považuje za náklady hlavního výrobku. Pro výpočet nákladů na kalkulační jednici hlavního výrobku vydělíme tyto zbylé náklady počtem kalkulačních jednic hlavního výrobku. Výhodou metody je jednoduchost, nevýhodou je nemožnost kontroly nákladů vedlejších výrobků.

- ***Rozčítací metoda***

Tato metoda se používá, není-li možno sdružené výrobky rozdělit na hlavní a vedlejší. Celkové náklady se rozčítají na jednotlivé výrobky a to buď podle poměrových čísel vypočtených z množství získaných výrobků, nebo podle množství suroviny vstupující do jednotlivých výrobků, nebo podle poměru technických vlastností či cen jednotlivých výrobků.

Kalkulace rozdílové

Rozdílové metody stanovují výši nákladů předem jako normu (standard) a zjišťují rozdíly mezi skutečnými náklady a touto normou. Tyto metody se používají převážně pro řízení přímých nákladů v hromadné a sériové výrobě s montážní technologií.

- ***Normová metoda***

V případě tohoto typu kalkulace jsou předem stanoveny normy přímých nákladů a zjišťují se odchylky skutečných nákladů od těchto norem a změny norem. Používá se operativních norem platných k určitému datu. Plánové normy platné např. po celý rok, resp. čtvrtletí jsou nevhodné. Základem norem nákladů jsou normy v naturálním vyjádření. Abychom získali normu v peněžním vyjádření, která se používá v kalkulacích, je nutné vynásobení naturální normy cenou (resp. tarifem). Odchylka od norem i samotná změna normy se eviduje podle příčin změn a odchylek a podle odpovědnosti.

Řídící pracovníci se soustředí pouze na důležité odchylky a díky tomu může řízení věnovat svoji pozornost odstraňování závažných nedostatků ve výrobě a posílení pozitivních procesů. V této metodě dochází k vybudování dokonalé soustavy norem a sledování odchylek a změn norem.

- ***Metoda standardních (normálových) nákladů***

Tato metoda eviduje náklady ve dvou složkách. Jedná se o náklady předem určené (tzv. standardní) a rozdíly mezi předem určenými a skutečnými náklady (tzv. odchylky od standardních nákladů). Vzniklé odchylky se analyzují nejen podle příčin vzniku a odpovědnosti za ně, jako je tomu u normové metody, ale i z hlediska využití výrobních faktorů (materiálu, práce apod.).

Omezení kalkulace úplných (plných) nákladů

Hlavním problémem tohoto typu kalkulace je, že přímé a nepřímé režijní náklady jsou kalkulační jednici přiřazovány na základě informací o předpokládaném objemu výroby a struktuře kalkulovaného množství. Pokud dojde k tomu, že se liší předpokládaný a skutečný objem a struktura výkonů, tak v účetnictví vznikají rozdíly mezi skutečnými a „uznanými“ náklady, a to díky fixním nákladům, které se výkonům přiřazují na základě předpokládaného objemu a struktury. Tyto náklady jsou zpětně uhrazeny skutečně prodanými výkony. Není však možné zjistit ztráty z nevyužívané kapacity, a to ani při použití diferencovaných režijních přírážek. Dalším omezením kalkulace úplných nákladů je skutečnost, že i přesné příčinné přičítání jednotlivých položek fixních nákladů kalkulační jednici je matoucí, protože jde v podstatě o proporcionalizaci fixních nákladů a jejich transformaci v náklady vztažené k výrobku. Avšak vymezení fixních nákladů nám říká, že je jejich výše nezávislá na využití kapacitních možností. Z výše uvedeného vyplývá, že vliv rozdílného objemu výkonů se zejména projevuje při rozvrhování fixních nákladů na kalkulované výkony. Podíl fixních nákladů na jednotku produkce klesá při rostoucím objemu produkce. Tím klesají i průměrné plné náklady připadající na kalkulační jednici. V případě klesajícího objemu produkce tomu je právě naopak. (Král a kol., 2006)

2.7.2 Kalkulace neúplných (přímých, variabilních) nákladů

Kalkulace neúplných nákladů, jinak zvaná Direct Costing, vznikla jako reakce na kritiku kalkulace úplných nákladů. Metoda je nazvána kalkulací neúplných nákladů, protože výkonům se přiřazuje pouze část z celkových nákladů. Touto částí je variabilní složka nákladů (tzv. vyvolané náklady), která respektuje změny v objemu produkce. Důležitý je fakt, že ne všechny přímé náklady, které můžeme přiřadit konkrétním výkonům, jsou náklady variabilními. Část přímých nákladů totiž může vykazovat fixní charakter (např. odpisy výrobních zařízení apod.). Naopak také platí, že součástí nepřímých nákladů mohou být náklady, které vykazují variabilní charakter (např. náklady na dopravu apod.). Z toho vyplývá, že variabilní náklady podniku se skládají ze dvou částí - z přímých nákladů (přímý materiál a přímé mzdy) a variabilních režijních nákladů. Fixní náklady příčinně nesouvisí s tvorbou produkce firmy. Tyto náklady jsou však nutné k zajištění chodu podniku v daném časovém období a je nutné je uhradit bez ohledu na objem prodeje daného podniku. Do nákladů na výrobky se tedy nepromítají, ale zahrnují se až do celkového výsledku za dané období.

Obrázek 4: Kalkulační vzorec neúplných nákladů

Celkové tržby (výnosy)

- Variabilní náklady všech výrobků

= Celkový příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku (tzv. krycí příspěvek)

- Fixní náklady

= Zisk/ztráta podniku

Zdroj: vlastní zpracování 2013

Podstatou metody kalkulace je, že pokud prodejní cena výrobku či služby převyšuje variabilní náklady (přímé náklady a variabilních režijních náklady), vzniká hrubý zisk. Ten je příspěvkem na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku. V kalkulaci neúplných nákladů se nezjišťuje zisk z prodeje jednotlivých výrobků či služeb, ale zisk podniku jako celku.

Tato metoda kalkulace lze aplikovat ve dvou variantách:

- **jednostupňová kalkulace variabilních nákladů** – tato varianta považuje všechny fixní náklady za nedělitelný celek a vztahuje je k podniku jako celku,
- **vícetupňová kalkulace variabilních nákladů** – fixní náklady se vyjadřují v jednotlivých vrstvách a oddělují se zde fixní náklady spojené s různými oblastmi činnosti (resp. úseky, objekty). Na základě tohoto dělení je možné přiřazovat tyto náklady pouze úsekům (aktivitám), se kterými mají příčinnou souvislost. Z toho vyplývá, že alokace nákladů je přesnější. S ohledem na velkou náročnost se v praxi nejčastěji používá členění do dvou vrstev (zvláštní a všeobecné fixní náklady). Tyto dvě skupiny se postupně odečítají od příspěvku na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku. Nejdříve se odečítají speciální fixní náklady jednotlivých výrobních skupin, čímž je vyjádřen krycí příspěvek pro jednotlivé skupiny výrobků a následně jsou odečteny všeobecné fixní náklady.

Výhod této metody je spousta a proto zde zmíním pouze některé. Metoda Direct Costing poskytuje potřebné informace pro řešení rozhodovacích úloh při pevné kapacitě, umožňuje rychlou orientaci při rozhodování o tom, jaký sortiment výkonů je pro podnik výhodnější. Poskytuje podklady nutné k rozhodování o změně cen, v rozhodnutí typu „vyrobit či koupit“ nebo „pokračovat či zrušit provádění daných výkonů“. Což je způsobeno blízkým vztahem variabilních nákladů k nákladům, které jsou relevantní pro řešení těchto úloh. (Král a kol., 2006) Díky této metodě lze, proti absorpčním metodám kalkulace, rozpoznat odchylky od úkolu a je možné se jim vyhnout. To je umožněno tím, že se pomocí variabilní kalkulace stanoví nákladový úkol, který se odvíjí od jednicových nákladů.

Mezi **nevýhody** této metody patří například složitost samotného rozdělení nákladů na variabilní a fixní náklady s přihlédnutím k časovému horizontu. Nesprávné rozčlenění nákladů může do samotného základu systému vnést chybu. Další nevýhodou kalkulace variabilních nákladů je to, že není schopna poskytnout informace o struktuře a příčinách spotřeby režijních nákladů, protože jsou zde fixní náklady považovány za homogenní celek. To může být částečně eliminováno vícetupňovou metodou variabilní kalkulace.

2.7.3 Kalkulace podle aktivit – Activity Based Costing (ABC)

Konkurenční prostředí se stává stále složitějším a je potřeba mít informace o tom, jaké výrobky jsou ziskové, a které jsou ztrátové. Pro efektivní řízení nákladů je nutné znát přesné informace o nákladech na jednotlivé činnosti vykonávané ve společnosti a to pomáhá identifikovat činnosti, které užitek nepřinášejí a omezit je.

Právě koncept ABC byl reakcí na nedostatky tradičních nákladových modelů, které poskytují málo přesné informace o ziskovosti a neposkytují rychlou a užitečnou zpětnou vazbu výkonným pracovníkům pro účinnou kontrolu rostoucích režii. Tento typ kalkulace patří mezi jeden z prvních nástrojů, kterými se v polovině 80. let minulého století reagovalo na změny v podnikatelském prostředí. Koncept byl vytvořen panem Kaplanem, Cooperem a Johnsonem. Hlavním impulzem pro vznik a rozvoj této metody byl prudký rozvoj v posledních desetiletích, který se týkal odvětví výroby, služeb, dopravy, bankovníctví, pojišťovnictví apod. Mezi tyto změny patří např.:

- zájem zákazníků a obchodních partnerů o nákupy „pod jednou střechou“,
- snaha odběratelů o minimální výši zásob projevující se v tlaku na výrobce o dodávky širokého sortimentu v krátkých časových intervalech,
- zkracování doby životnosti nabízených produktů a růst rozsahu různých modifikací nabízených výkonů,
- rostoucí požadavky zákazníků na kvalitu poskytovaných výkonů,
- rozvoj odvětví vyrábějící spotřební zboží, který je často ovlivňován zájmem zákazníků a to nejen o dokonalejší jednotné výrobky, ale i o zboží odlišitelné produktu od produktu, což si vyžádalo individualizovat výkony i v rámci jediného sortimentního druhu,
- změna způsobu provádění výkonů ve výrobní a nevýrobní sféře. Ve všech oblastech došlo k poklesu podílu jednicové lidské práce a vzrůstu podílu automatizovaných procesů.

Výše uvedené změny a mnoho dalších se projevila i ve struktuře nákladů. Výrazně se snížil podíl jednicových nákladů ve vztahu k režijním nákladům. U nákladů režijních dochází k nárůstu fixní složky. To je navíc doprovázeno nárůstem nákladů a to především v oblasti inovačních, obslužných, informačních, plánovacích, controllingových a strategicky orientovaných aktivit. (Král a kol., 2006)

Kalkulace podle aktivit je především o změně myšlení manažerů. Tato metoda používá odlišný pohled na dosavadní způsoby přiřazování režijních nákladů nákladovým objektům. Příčinou vzniku a velikosti nákladů u něj není, jako u tradičních metod kalkulací, pouze objem přímých nákladů. Velká část režijních nákladů je v současnosti (převážně u nevýrobních režii) na objemu nezávislá, tzn. že režijní náklady se mohou měnit i v případě, že objemové parametry zůstávají nezměněné. Režijní náklady se mění podle činností, které daná společnost provádí (např. podle počtu zakázek apod.).

Metoda ABC se snaží zachytit skutečný kauzální vztah příčiny a následku při alokaci nákladů na výkony. Toho dosahuje mapováním a nákladovým oceňováním procesů a aktivit prováděných v podniku a popisováním jejich vztahu k podnikovým výkonům. Z toho vyplývá, že do modelu je přidán další velice důležitý prvek, kterým jsou činnosti, které se vkládají mezi náklady (zdroje) a nákladové objekty. Nákladovým objektem je jakýkoliv objekt, a ne pouze produkt, u kterého chceme zjistit náklady. Předpokladem této metody je to, že příčinou vzniku nákladů jsou samotné činnosti podniku a ne jeho produkty přímo. Náklady se na produkt přenášejí z aktivit podle „poptávky“ produktů po aktivitách.

ABC přináší vyšší přesnost kalkulace a širší spektrum informací. Na druhé straně se jedná o velice komplikovanou strukturu kalkulace a je nutno zajistit rozsáhlejší objem dat. Informace mají velice často nefinanční charakter, což způsobuje problém při jejich získávání.

Lze říci, že cílem této metody kalkulace je dosažení transparentnosti nákladů v nepřímých oblastech činnosti společnosti nebo v oblastech s vysokým podílem fixních nákladů. Zaměřením podniku na proces je možno odstranit odlišnosti ve strukturách podniků za účelem mezipodnikové srovnatelnosti. Oblast výroby je pokryta přímými vztažnými veličinami tradičních kalkulací, proto je předmětem kalkulace ABC oblast režijních nákladů, jakými jsou např. logistika, odbyt, zásobování, řízení výroby. (Eschenbach, 2004)

Nejčastěji se tato metoda využívá ve firmách, které nabízejí široký sortiment realizovaných výkonů, jejichž provádění vyžaduje množství nákladově náročných činností. Nejvíce je využívání ve zpracovatelském průmyslu s heterogenní výrobou

a montážní technologií. Tuto metodu je možné aplikovat i ve službách a nevýrobní sféře, ale pouze v některých činnostech, protože zde naráží na praktické problémy.

Model ABC se dělí na *operativní* a *strategický*. Modely se odlišují v počtu sledovaných aktivit, nákladových objektů, stupněm podrobnosti. *Operativní model* podporuje operativní rozhodování a je náročnější než strategický, protože sleduje detailněji nákladové objekty apod. Poskytuje informace využitelné k snižování nákladů a zvyšování efektivity. Naopak *strategický model* je zaměřen na strategická rozhodnutí a je, proti operativnímu modelu, zjednodušený. Výstupy tohoto modelu nám říkají, jaké činnosti je vhodné dělat a které ne.

Základní etapy tvorby modelu ABC můžeme podle Staňka rozdělit do 5 kroků:

1. Úprava účetních dat

Informace z účetnictví, které kalkulace ABC využívá, obsahují nákladové položky vytvořené pro potřeby daňového účetnictví. Je nutné očistit náklady od položek, které by zkreslovaly výstupy z této metody a ponechat pouze ty, které vyjadřují skutečnou spotřebu zdrojů. Jedná se např. o kurzové rozdíly, inventarizační rozdíly, opravné položky atd. Správně vedené finanční účetnictví by mělo vést „skutečné“ náklady tak, aby se zobrazoval zisk a skutečný stav podniku byl nejbližší ekonomické realitě. (Staněk, 2003)

Dalším problémem, který je nutné řešit je použití správné výše odpisů, protože účetní odpisy jsou často zkresleny již odepsanými položkami. Řešením může být použití manažerských odpisů anebo použití nahrazovacích nákladů (replacement cost), které byly vynaloženy na pořízení shodného stroje.

2. Návrh aktivit

V této etapě dochází k popsání a pojmenování aktivit a procesů, které se v podniku odehrávají. Jsou definovány procesy hlavní, vedlejší a podpůrné, které se dále dělí na dílčí aktivity. Jejich počet závisí na mnoha parametrech, mezi které patří např. velikost a typ podniku, na zdrojích (časových, personálních a finančních), na důvodu zavedení ABC modelu, zda je tato kalkulace sestavena jednorázově nebo je vytvářena pro operativní řízení se softwarovou podporou. Pojmenování aktivit je možné nechat na samotných zaměstnancích, kteří poté budou více zainteresováni na výsledném modelu ABC. (Staněk, 2003)

3. Ocenění aktivit

Jedná se o další krok, kde se společnost dozví, kolik zdrojů aktivity spotřebovávají, a kolik která z definovaných činností stojí ve skutečnosti.

Vyčleněné aktivity z předchozího kroku jsou oceněny z upravených nákladů. Upravené nákladové druhy jsou seskupeny do skupin např. podle činností prováděných zdroji, podle umístění činnosti, podle druhů činností apod., které usnadňují spojení zdrojů s aktivitami.

Oceněním činností dochází k posunu od nákladových druhů k nákladům na aktivity. V modelu ABC je pro rozdělení nákladových druhů na činnosti používán nástroj cost driver, tj. příčiny spotřebovávání zdrojů. Jsou hledány příčiny, které vedou ke spotřebovávání zdrojů jednotlivými činnostmi, tj. příčiny, které způsobují náklady každé činnosti.

Dalším krokem je rozdělení nákladů případných podpůrných činností na činnosti podporované. Podpůrné činnosti se přímo nevztahují k nákladovým objektům a z tohoto důvodu u nich není možné najít příčiny jejich spotřeby na nákladové objekty.

4. Definování nákladových objektů

V tomto kroku se jedná o určení cílů kalkulací. Nákladovým objektem mohou být zákazníci, produkty, segmenty trhu, distribuční kanály apod. Nejčastějším nákladovým objektem jsou zákazníci či produkty, kteří jsou příčinami provádění aktivit a tím také vzniku nákladů.

5. Ocenění nákladových objektů

K rozdělení nákladů aktivit dochází prostřednictvím příčiny spotřebovávání aktivit (Activity Cost Driver). Ke spotřebovávání činností jednotlivými nákladovými objekty vedou příčiny a tím dochází k ocenění nákladových objektů. Takto jsou nákladové objekty oceněny reálnou výší nákladů, které mají skutečnou příčinu vzniku režijních nákladů. Modelem ABC jsou propuštěny pouze ty činnosti, které nákladové objekty vyvolaly.

V případě nákladů, u kterých není známa vazba mezi nákladovým objektem a činností, je možné vytvořit speciální nákladový objekt, kterému budou tyto činnosti přiřazeny. Když jsou známy všechny příčiny, provede se jejich ocenění vydělením nákladů

na činnost počtem příčin vyvolávající spotřebu činnosti. Poté se vynásobením ceny jedné příčiny a počtem příčin, které nákladový objekt spotřeboval, ocení nákladový objekt. (Staněk, 2003)

Výhody a nevýhody použití metody ABC

Jednoznačnou **výhodou** této metody kalkulace je vyšší přesnost a širší spektrum informací, které tato metoda poskytuje, a které se neomezují pouze na nákladové ocenění výrobků. Přínosem je také zájem o co nejhlubší znalost podnikových aktivit, které jsou nestandardní ve vztahu k nákladové náročnosti. Znalost dílčích aktivit vyvolávajících vznik nákladů umožňuje zpracovat variantní rozpočty pro různý rozsah prováděných aktivit, měření výkonnosti jednotlivých útvarů a to umožňuje působit na hospodárnost při vynakládání nákladů.

Mezi **těžkosti** kalkulace ABC patří časová a intelektuální náročnost, nutnost změny organizační struktury, problém s výběrem příčin, spojení příčin s nákladovými objekty, přiřazování nákladů společných více aktivitám, komplikovanost a náročnost na rozsáhlý objem dat, které je nutné pro kalkulaci zjistit. Problémem implementace je získání pozornosti a důvěry vrcholového managementu, nedostatek motivace a důvěry všech zainteresovaných osob, ochota lidí změnit myšlení klasifikace nákladů patřících do modelu apod.

3 ROZPOČETNICTVÍ

3.1 ZÁKLADNÍ CHARAKTERISTIKA

Rozpočetnictví představuje subsystém manažerského účetnictví a významný nástroj podnikového řízení. Tvoří relativně samostatnou problematiku hodnotového řízení podniku, jejímž hlavním úkolem je sestavování a vyhodnocování rozpočtů. Rozpočty patří mezi nástroje manažerů, které pomáhají stanovovat úkoly jednotlivým útvarům v rámci řízení podniku. Na rozdíl od kalkulací je zaměřen jak na náklady, tak i na výnosy. Dalším jeho znakem je to, že se vypočítává pro určité období a týká se celého podniku.

Definicí rozpočtů existuje velké množství. Patří mezi ně např.:

„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 těchto cílů. Stanoví konkrétní úkoly jak pro celý podnik (rozpočet nebo plán výnosů, nákladů a zisku podniku), tak pro jednotlivé vnitropodnikové útvary (rozpočet střediska).“ (Synek a kol., 2003, s. 117)

Hradecký, Lanča a Šiška ve své knize definují rozpočet jako „kvantitativní (číselné), v peněžních jednotkách vyjádřené údaje o očekávané, resp. plánované realitě“. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 124)

Obecně lze říci, že se jedná o výkazy prognózující budoucí podnikatelské aktivity. Stejně jako plán společnosti musí rozpočet navazovat na podnikové politiky, dlouhodobé cíle podniku a jeho strategii. Dále musí rozpočet obsahovat hodnotové ukazatele v peněžních jednotkách, stanovovat úkoly a vztahovat se k určitému časovému období.

System rozpočtů podniku jako celku, zahrnující rozpočtovou výsledovku, rozpočtovou rozvahu a rozpočet peněžních toků, tvoří tzv. hlavní podnikový rozpočet (Master Budget). Ten je sestavován uceleně za všechny vnitropodnikové útvary a jeho výsledkem je předpokládaný hospodářský výsledek podniku. Master Budget představuje

konečný výsledek procesu sestavení a koordinace dílčích střediskových rozpočtů na všech úrovních vnitropodnikového řízení.

3.2 HLAVNÍ ÚKOLY A FUNKCE ROZPOČTU

Základem pro sestavení optimálního a realizovatelného rozpočtu je určení dlouhodobých cílů podniku. Dále se provede analýza vnějšího prostředí, která může podniku pomoci identifikovat případná budoucí rizika a hrozby a přijmout nutná opatření. Podnik definuje všechny možné varianty řešení a zvolí právě takové, které bude dlouhodobě stabilizovat ekonomické prostředí podniku.

„V obecné podobě je základním **úkolem rozpočtu** stanovit v **peněžním vyjádření vývoj hodnotových veličin** (nákladů, výnosů, zisku, aktiv, závazků, příjmů a výdajů):

- pro **stanovené období** (to se liší v závislosti na úrovni řízení, pro kterou je rozpočet sestaven – pro strategické, taktické či operativní řízení);
- pro **stanovený** (konkrétně vymezený) **objem a strukturu činnosti** (vytvořených a prodaných výkonů);
- pro **podnik jako celek** či pro konkrétní **hierarchicky nižší úroveň řízení** (středisko);
- pro **předpokládaných změnách** podmínek v **procesu tvorby** výkonů (hospodárnosti nákladů) a v procesu prodeje výkonů zákazníkům (ziskovosti výnosů).“ (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011, s. 270)

Z pohledu řízení podniku patří mezi základní funkce rozpočetnictví (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008):

- **Zefektivnění řídicího procesu**, a to především v oblastech plánování a rozhodování. Zobrazení informací o budoucím vývoji podnikových aktivit a jejich dopadu na finanční situaci podniku je jednou z hlavních vlastností rozpočtů. To umožňuje manažerům dopředu porovnat různé alternativy dosažení plánovaných cílů a zvolit nejvhodnější variantu.
- **Koordinace podnikových činností** před jejich samotnou realizací, díky čemuž nedochází ke zbytečné nehospodárnosti. Při tvorbě celopodnikového rozpočtu, skládajícího se z dílčích rozpočtů, je možné zjistit v některých oblastech potenciální komplikace (např. nedostačující nebo nevyužité výrobní kapacity, potřebné

finanční zdroje apod.). Rozpočet slouží v tomto případě jako ukazatel možných budoucích problémů, který nabízí možnost včas sladit činnosti podniku tak, aby bylo dosaženo vnitřní konzistentnosti a optimalizace všech podnikových činností.

- **Poskytnutí podkladů pro průběžnou kontrolu.** Výsledná podoba rozpočtu, schválená vlastníky či jimi pověřeným orgánem, je pro řídicí pracovníky závazným úkolem a říká, čeho se má v budoucnosti dosáhnout a v jakém čase. Plní zde funkci „měřítko“, pomocí kterého lze porovnávat předem stanovené výsledky v rozpočtu s těmi, které odpovídají skutečnosti. Na základě průběžného sledování je možné vysledovat odchylky a pomocí nich se zaměřit na oblasti, které se s rozpočtem nejvíce rozcházejí a následně vylepšit.
- **Motivace k dosažení cílů podniku** formou zainteresovanosti řídicích pracovníků, resp. všech pracovníků střediska, na splnění stanoveného rozpočtu. V praxi se jedná zejména o finanční odměnu. To předpokládá součinnost pracovníků na tvorbě rozpočtu a z toho vyplývající dostatečnou informovanost o rozsahu stanovených cílů a výsledku. Zaměstnanci musí mít jasnou představu o tom, za jakou část rozpočtu mají zodpovědnost, a dále je nutné, aby odpovídali pouze za splnění položek rozpočtu, které jsou jimi ovlivnitelné.

Je nutno dodat, že zmíněné funkce rozpočtu se mohou dostat do vzájemných rozporů. Některé funkce jsou si totiž konkurenční a míru dosažení jedné lze pouze na úkor dosahování jiné funkce. Příkladem mohou být konflikty mezi motivační a koordinační funkcí rozpočtu. Jestliže jsou vedoucí středisek hmotně zainteresováni na výši splnění rozpočtu, pak je v jejich zájmu navrhnout co nejvyšší rozpočet, aby splnění úkolu bylo snadno splnitelné. A to bez ohledu na to, zda je míra výkonů v tomto případě pro podnik jako celek optimální nebo ne. V situaci, kdy hrozí překročení rozpočtu, jsou vedoucí jednotlivých středisek motivováni podniknout kroky, které krátkodobě zabrání rozpočtovým problémům. Avšak v dlouhodobém období jsou tyto kroky pro podnik nebezpečné. Jedná se například o odkládání důležitých oprav zařízení, která jsou nákladná.

3.3 FORMY ROZPOČTŮ

V závislosti na oblasti podniku, pro kterou se rozpočty sestavují, lze rozpočty rozčlenit na:

Celopodnikové rozpočty jsou rozpočty sestavované za podnik jako celek. Někdy bývají označovány také jako podnikové, resp. souhrnné rozpočty. Celopodnikový rozpočet formuluje celopodnikové cíle podniku do kvantifikovatelné podoby (obvykle pro období jednoho roku); *sumarizuje* dílčí podnikové rozpočty do jednoho celku, *koordinuje* aktivity vnitropodnikových útvarů z důvodu jejich harmonizace a *sleduje* dopady dílčích aktivit. Navazují na finanční účetnictví a finanční analýzu.

Mezi celopodnikové rozpočty patří tři nejdůležitější části tzv. Master Budgetu:

- rozpočtová výsledovka,
- rozpočtová rozvaha,
- rozpočet peněžních toků.

Střediskové (resp. vnitropodnikové) rozpočty jsou rozpočty pro vnitřní řízení. Jsou sestavovány za dílčí vnitropodnikové útvary v hierarchickém členění dané organizační strukturou podniku. Tyto rozpočty slouží ke stanovení úkolů pro jednotlivé vnitropodnikové útvary a následnou kontrolu plnění těchto úkolů. Nejčastější formou jsou rozpočty režijních nákladů, dále se jedná o vztažení rozpočtů k měřitelným výkonům útvarů dle typu střediska, která mohou být nákladová, zisková, rentabilní nebo investiční. (Král a kol., 1997)

Pro sestavování střediskových rozpočtů je většinou důležité umožnit úpravu rozpočtu podle skutečného objemu činnosti střediska. Na základě toho je dalším kritériem, podle kterého je možné rozpočty členit, rozdílná forma zadání úkolu středisku (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008):

- **Pevný rozpočet**, který představuje fixně stanovený (nepřekročitelný) limit režijních nákladů daného střediska. Bývá zadáván především ve střediscích správního charakteru, u kterých se objem režijních nákladů neodvíjí od objemu výkonů.
- **Pružný (variantní) rozpočet** rozděluje režijní náklady na fixní a variabilní. Tím respektuje možnost, že některé náklady se mění v souvislosti s objemem produkce daného střediska (obvykle výrobního střediska) a je proto nutná jejich

pravidelná úprava. Pružný rozpočet představuje sérii pevných rozpočtů, z nichž každý je sestaven pro některý z předpokládaných stupňů aktivity. Předpokladem je zvolit vhodný způsob měření změn objemu výkonu a jejich dopad na zvýšení, resp. snížení variabilních nákladů. Mezi nejčastější měřítka patří počet vyrobených kusů určitých výrobků, počet odpracovaných hodin nebo spotřebovaná energie. V případě, že se bude jednat o výkony, které jsou vnitropodnikovou fakturací, je nutné určit vnitropodnikové ceny, kterými budou výkony střediska měřeny. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008)

Z hlediska charakteru hodnocených veličin se rozlišují:

- **Rozpočty nákladů a výnosů** jsou v penězích vyjádřené přírůstky (objem vytvořených výkonů) a úbytky (objem spotřebovaných nákladů) za rozpočtované období jedním střediskem nebo celým podnikem a to bez ohledu na související příjmy z prodeje výkonů a výdeje na ně vynaložené. Jedná se o rozpočty tokových veličin. Náklady a výnosy představují úbytky a přírůstky ekonomické užitečnosti, jedná se tedy o vyjádření na aktuální bázi. Obvyklým rozpočtovým obdobím bývá jeden rok, který se dělí na jednotlivá čtvrtletí, resp. měsíce. Typickým příkladem těchto rozpočtů je měsíční rozpočet režijních nákladů správního střediska, roční rozpočet tržeb za výkony podniku nebo rozpočtová výsledovka, která je celopodnikovým rozpočtem nákladů a výnosů.
- **Rozpočty stavových veličin** představují, na rozdíl od rozpočtů nákladů a výnosů, předpokládanou budoucí hodnotu jednotlivých položek, obvykle na konci rozpočtovaného období, resp. na konci jednotlivých úseků tohoto období. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008) Obvykle se stavové veličiny při krátkodobém rozpočtování stanovují převážně odvozeně od tokových veličin. To se odráží ve faktu, že na konci období jsou stavové veličiny odvozeny od počátečních stavů pomocí rozdílových veličin. Při dlouhodobém a střednědobém rozpočtování nabývají na důležitosti stavové veličiny, kterými jsou stálá aktiva, pracovní kapitál a dlouhodobý vlastní a cizí kapitál (Kráal a kol., 1997). Jako typické příklady těchto rozpočtů lze uvést stav peněžních prostředků, stav pohledávek a závazků nebo stav hmotného majetku. Celopodnikovým rozpočtem stavových veličin je rozpočtová rozvaha.

- **Rozpočty příjmů a výdajů (peněžních toků)**, jak již z názvu vyplývá, jedná se o tokové rozpočty. Stejně jako rozpočet nákladů a výnosů zobrazují údaje o přírůstcích a úbytcích vyjádřených v peněžních jednotkách, resp. jejich ekvivalentech, za určité časové období. Příkladem je např. rozpočet úhrad dodavatelských faktur, přehled inkas za pohledávky, platby v hotovosti apod. Komplexní podnikový rozpočet představuje celkový výkaz peněžních toků v podniku, který představuje důležitý obraz o solventnosti a likviditě společnosti.

Podle délky období, na které se rozpočty stanovují rozlišujeme:

- **Operativní (krátkodobé) rozpočty** podle Hradeckého, Lanči a Šišky obvykle podrobné rozpočty pro jednotlivé měsíce, které konkretizují údaje stanovené strategickým rozpočtem. Tyto rozpočty se obvykle rozpadají až na konkrétní střediska. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008) Podle Krále (Král a kol., 2006) se jedná o rozpočty pro období kratší než jeden rok.
- **Taktické rozpočty** jsou rozpočty sestavené pro období mezi jedním a třemi roky. Toto vymezení není však pevně stanovené, protože délka tohoto období je úzce spjata s hospodářským cyklem podniku. (Šoljaková, 2003)
- **Strategické (dlouhodobé) rozpočty** jsou rozpočty s plánovacím obdobím 3 až 10 let. Tyto rozpočty se odvozují od podnikových politik a platí, že u dlouhodobých období je méně patrný rozdíl mezi rozpočtem a plánem. Strategické rozpočty zahrnují dlouhodobé plány a cíle daného podniku. Na základě dlouhodobého a komplexního pohledu jsou strategické rozpočty sestavovány za podnik jako celek, resp. za hlavní ekonomické činnosti, se zjednodušenou strukturou (např. sloučení krátkodobých aktiv a pasiv do jedné rozdílové položky). Eschenbach také upozorňuje, že rozpočty vztahované k delšímu časovému období nejsou zaměstnanci podniku přijímány s velkou vážností, to znamená, že ztrácí zpravidla svoji motivační schopnost. Je samozřejmé, že s růstem délky období dochází ke snižování jeho přesnosti. (Eschenbach, 2004) Jedním z významných příkladů tohoto typu rozpočtu je kapitálový rozpočet, který je už svým charakterem víceletý.

Speciální formou rozpočtu je tzv. **klouzávý rozpočet (rolling budget)**, který je sestavován podnikem na delší časové období. Po uplynutí prvního období je k tomuto rozpočtu přidáno další období. Tím je dosaženo vyšší vypovídací schopnosti než u rozpočtu sestavovaného např. jednou ročně. Příprava rozpočtu představuje plynulý

proces podporující řízení orientované na řešení budoucích problémů a neustále dochází k upřesňování budoucích plánů.

3.4 ŘÍZENÍ REŽIJNÍCH NÁKLADŮ

Rozpočtování režijních nákladů je hlavním problémem krátkodobého a střednědobého řízení hospodárnosti, což je z velké části způsobeno stále rostoucím podílem režijních nákladů na celkových nákladech.

3.4.1 *Rozpočet režijních nákladů středisek*

Základním nástrojem řízení střediskových nákladů je rozpočet režijních nákladů středisek, který přináší pohled na jejich požadovanou budoucí výši. Stanovení nákladového rozpočtu v rozdělení na jednotlivá střediska podniku ukládá jejich vedení tzv. nákladový úkol, který je spjat s konkrétním časovým obdobím a vztahuje se k předpokládanému objemu produkce výkonu. Úspěšné dodržování stanoveného rozpočtu vychází z otázky „Kdo odpovídá za vznik a ovlivňuje výši nákladů?“. (Kráal a kol., 2006, s. 317)

Rozpočet režijních nákladů střediska představuje sumu nákladů, které může spotřebovat středisko z hlediska plnění cílů podniku jako celku v oblasti finančního hospodaření.

Již v metodických postupech, která jsou zpracovávána vedením ve spolupráci s oddělením controllingu, je třeba stanovit základní principy, které je třeba, aby rozpočet zohledňoval:

- obsahovou strukturu rozpočtu,
- metody stanovení nákladového úkolu různých složek režijních nákladů,
- způsob jejich vyhodnocení a kontroly dodržení rozpočtu.

3.4.2 *Struktura rozpočtu režijních nákladů*

Nejčastěji jsou náklady zpracovávány v *úcelovém a druhovém členění*. Úcelové členění nákladu je takové, které sleduje náklady podle činností vyvolávající jejich vznik. Druhovým členěním rozumíme rozdělení nákladů podle jejich druhu (např. spotřeba materiálu, mzdové náklady apod.). V praxi, většinou u větších strukturově složitějších podniků, se často setkáme s kombinací těchto dvou přístupů v závislosti na informačních potřebách daného podniku.

Ve vztahu k měřitelnosti výkonu je třeba určit *fixní a variabilní složky nákladů středisek*. Fixní náklady jsou charakteristické tím, že se jedná zpravidla o opakující se vynakládaný prostředek ve shodné výši, vynakládaný na vymezené časové období a tyto náklady jsou vyvolávány na zajištění určitého provozního procesu. Variabilní náklady se, proti fixním, vztahují k určitému objemu výkonu, resp. jednici výkonu, tzn. jejich výše je ovlivněna celkovou produkcí. Jedná se rovněž o náklady opakující se po určitém provozním cyklu. Příkladem může být výměna oleje v automobilu po ujetí určitého počtu km. Odpovědnostní řízení klade důraz na sledování především takových nákladů středisek podniku, které je možno ovlivnit. Ty by měly být jasně oddělené od neovlivnitelných nákladů střediska, i když se na jejich tvorbě dané středisko podílí. Tímto se vytváří nezbytný motivační prvek.

V podnicích jsou také často spotřebovávány nejenom výkony od subdodavatelů, ale i výkony jiných vnitropodnikových středisek. Proto je dále možno rozlišovat náklady na prvotní (externí) a druhotné (interní).

3.4.3 Metody sestavování rozpočtů režijních nákladů středisek

Pro sestavení rozpočtů režijních nákladů je možné využít velkou škálu metod, od těch nejjednodušších až po složité matematické či expertní přístupy. Volba vhodného způsobu představuje problém, při jehož vyřešení je zásadním způsobem ovlivněna efektivita rozpočtování a plánovacích procesů. Při sestavování lze vycházet ze dvou základních přístupů. Jedním z přístupů jsou postupy vycházející při stanovení jednotlivých hodnot z dat z minulosti. Naopak druhý přístup představuje postupy, které se od minulosti snaží co nejvíce oprostit a vycházet pouze z odhadu předpokládaného vývoje klíčových veličin v budoucnosti.

Indexní metoda

V tomto případě se jedná o krajní metodu vycházející především z dat minulosti. Nejčastěji se využívá při sestavování rozpočtů výrobní povahy. Jejím základem jsou údaje z předchozího období, které jsou upraveny pomocí indexů podle očekávaného nárůstu či poklesu objemu výkonů v rozpočtovaném období a dále dochází k úpravě o vliv cenového (inflačního) růstu.

V této metodě jsou použity dva základní druhy indexů, objemové a cenové. U položek, jejichž velikost proporčně odpovídá objemu produkce je použit index vyjádřený

očekávanou změnou objemu produkce. Naopak u položek, které jsou neproporcionální objemu produkce je třeba při stanovení indexu vycházet např. z očekávaného růstu mezd, použití nové technologie výroby apod. Dále je pro všechny položky nutné aplikovat cenový index vyjadřující očekávaný posun cen rozpočtového období proti základnímu.

Indexní metoda je velice oblíbená v praxi. To je způsobeno její jednoduchostí a z toho vyplývajících nízkých nákladů na její provedení. Nevýhodou jsou minulá data. V těchto datech se mohou totiž vyskytovat také náhodné jevy (výkyvy), které se již nebudou v dalších obdobích vyskytovat, a tím může dojít do určité míry ke zkreslení rozpočtu.

Rozpočet s nulovým základem (Zero Based Budgeting, ZBB)

Protipólem indexní metody je rozpočtování s nulovým základem, který vychází z odborného odhadu. Podstatou metody je snaha o úplné oproštění se od minulosti při tvorbě budoucích rozpočtů, jakoby všechny aktivity probíhaly poprvé. Místo minulých údajů vychází tato metoda z plánovaných hodnot klíčových ukazatelů, jako je objem prodeje, u kterých nepředpokládá lineární vztah vycházející z minulých dat tohoto ukazatele s výší režijních nákladů. Je zde potřeba provést přesnou analýzu vlivu objemu prodeje na výši nákladů např. na energie, údržbu apod. Stejným postupem je určena výše všech nákladů.

Při této metodě je potřeba se zaměřit na rekapitulaci činností podniku a vyzdvihnout těch hlavních, které přinášejí nejvyšší zisky. Důležité je také se zamyslet nad tím, které činnosti jsou podstatné, a které ne. Případně které by měl podnik přestat provádět úplně. Jedná se v podstatě o metodu dotýkající se strategického řízení, jejíž podstatou je určení cílů a směru podnikového řízení.

Výhodou této metody je eliminace minulých nehospodárností a dosažení větší přesnosti, pomocí úzkého propojení s vlastním produkčním procesem. Jako nevýhodu této metody můžeme spatřovat její větší náročnost, z hlediska potřebných údajů a času, a z toho vyplývající vyšší náklady. Tato metoda je pravým opakem indexní metody a z toho vyplývají i opačné výhody a nevýhody těchto metod. V praxi proto často dochází ke kombinování těchto metod.

Matematicko – statistické metody

Tato metoda je založena na zjištění vzájemných příčinných vztahů mezi měřitelnými aktivitami a výkony jako nezávisle proměnnými a náklady jako závisle proměnnými. Většinou se opírají o lineární regresní analýzu. Nejrozšířenější metodou tohoto typu je metoda nejmenších čtverců, popř. metoda dvou bodů. Základem jsou empirická data (např. objem výroby a odpovídající výše režijních nákladů), kterými je proložena přímka tak, aby součet čtverců vzdálenosti bodů od přímky byl co nejmenší. Výsledkem je rovnice přímky ve tvaru:

$$y = F + v * x$$

kde: y = závislá proměnná (např. objem produkce)

x = nezávislá proměnná (výše režijních nákladů)

F = fixní složka režijních nákladů

v = variabilní proporcionalní složka nákladů připadající na jednotku výkonu

V současnosti je výpočet regresní přímky zjednodušen existencí počítačových softwarů. Výhodou matematicko-statistických metod je rozdělení nákladů na variabilní a fixní složku. Nevýhodou této metody je značná náročnost na kvalitu dat. Na jedné straně je potřeba relativně velkého počtu dat pro zajištění validity analýzy a na druhé straně je třeba, aby za sledované období nedocházelo k výrazným změnám v organizaci výroby nebo použité technologii. To je ale u delších časových období často nereálné.

Věcná analýza

Alternativní metodou, která nám umožní rozdělit rozpočtované náklady na variabilní a fixní složku, je metoda věcné analýzy. Ta posuzuje jednotlivé nákladové položky a rozčleňuje je, podle jejich věcné podstaty nebo způsobu zobrazení v účetnictví. Další rozdělení lze uskutečnit na základě míry, do jaké lze náklady v příštím období odstranit.

Výhodou této metody proti matematicko-statistickým metodám je to, že není potřeba rozsáhlé datové řady a díky tomu je v praxi mnohem lépe uplatnitelná. Nevýhodou je velká subjektivita metody.

Stanovení normativů režijních nákladů

Normativy jsou nástrojem řízení variabilní režie. Tato metoda se opírá především o volbu faktorů majících podstatný vliv na vývoj režijních nákladů, resp. takzvaných vztahových veličin. Příkladem mohou být technické (kg, km), časové (odpracované hodiny), mzdové jednotky (jednicové mzdy), resp. jiné veličiny. Pro stanovení normativu můžeme využít jednu z následujících možností:

- *Technický propočet* – tato metoda je využívána u nákladů, jejichž vznik je spjat s určitým režijním výkonem. Tento výkon je vyčíslen v naturálních jednotkách a ty jsou následně oceněny vnitropodnikovými cenami.
- *Statistické vyhodnocení údajů o skutečném vývoji režijních nákladů* – v tomto případě je vznik režijních nákladů vázán na agregované režijní činnosti a není možno ho tak spojit s konkrétní činností. Vývoj režijních nákladů tedy vyjádříme ve vazbě na individuální vztahové veličiny, kterými mohou být např. strojové hodiny.
- *Kombinace* výše uvedených způsobů. (Kráal a kol., 2006)

Stanovení normativů pak spočívá v rozdělení každé režijní položky na části, pro které je možno jednoznačně určit faktory, které je ovlivňují (tedy individuální vztahové veličiny). (KRÁL a kol., 2006) Jestliže není možné určení individuální vztahových veličin, pak se využije základní vztahová veličina, která zpravidla vyjadřuje objem výkonů střediska jako celku. Výše uvedený postup zároveň rozčleňuje režijní náklady na fixní a variabilní. To nám umožňuje vytvořit variabilní rozpočet.

V praxi bývá stanovení normativů složitý a nákladný proces a proto je třeba zvážit, zda získání informací touto metodou bude hospodárné.

Metoda variátorů

Tato metoda představuje zvláštní druh metody stanovení normativů, která částečně kompenzuje její nevýhody. Jedná se o metodu jednodušší a zároveň uchovává možnost sestavení variantního rozpočtu. Variátory vyjadřují stupeň závislosti výše režijních nákladů na dané vztahové veličině a jejich hodnotu lze chápat těmito způsoby:

- určuje, o kolik procent vzrostla výše režijního nákladu, pokud vztahová veličina vzrostla o 1 %,

- jaké procento zkoumaného nákladu je lineárně závislé na dané vztahové veličině.

Variátor roven jedné znamená, že režijní náklady jsou přesně proporční k objemu výroby. Naopak variátor o hodnotě nula, znamená režijní náklad fixního charakteru.

Metodu variátorů je možno použít jak na jednotlivé položky režijních nákladů, tak i na celkové režijní náklady středisek. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008) V praxi jsou variátory stanoveny především empirickým pozorováním nebo pomocí statistických metod a je potřeba je periodicky ověřovat a aktualizovat.

Stanovení limitů

Metoda stanovení absolutních limitů je vhodná především pro rozpočty s vysokou mírou nejistoty, kdy nelze objektivně stanovit žádnou závislost výše nákladů na objemu výkonů. Předpokladem je také nehospodárnost vyskytující se v minulosti. Limity jsou stanovovány jak pro určité složky, tak pro skupiny fixních nákladů. Při jejich rozboru a stanovení je vhodné se zaměřit na složky nevyhnutelných fixních nákladů a těch, které umožňují ušetřit při zabránění jejich vzniku. Pro limitní rozpočty lze využít jednak absolutní částky, nebo relativní vyjádření, které představuje procentní přírážku k určité rozvrhové základně.

Jejich výhodou je to, že jsou výborným nástrojem pro hospodárné řízení a mohou být prospěšné i v případech, kdy společnost disponuje pouze určitým množstvím daného prostředku. V praxi se tato metoda využívá především u nákladů administrativních středisek, jakými jsou kancelářské potřeby, poplatky za telekomunikace, náklady na pohoštění apod.

Odborný odhad

Tato metoda sestavení rozpočtů je v praxi velice častá. Rozpočtované hodnoty odhadnou specialisté na základě pomocných propočtů v případě, že využití ostatních metod se jeví jako neefektivní nebo pokud nejsou pro přesný výpočet k dispozici všechna potřebná data.

3.5 SESTAVENÍ HLAVNÍHO ROZPOČTU

Hlavní podnikový rozpočet je konsolidovaný celopodnikový rozpočet, který se sestavuje především na období jednoho roku a je tvořen rozpočtovou rozvahou,

výsledkovou a výkazem peněžních toků. Jeho úkolem je vyjádření konkrétních podnikových cílů v podobě kvantifikovatelných výstupů v určitém časovém intervalu.

Hlavní podnikový rozpočet je sestavován za podnik jako celek. Z tohoto důvodu je třeba, aby se na jeho tvorbě podílela všechna oddělení, respektive jejich řídicí pracovníci. Obecně lze definovat dva používané přístupy organizace sestavování celopodnikového rozpočtu:

- přístup „**top-down**“ („shora-dolů“), při kterém podnikový rozpočet sestavuje vrcholové vedení společnosti, a následně jsou stanovené strategické podnikové cíle delegovány na řídicí pracovníky na hierarchicky nižších úrovních, kteří provádějí pouze drobnější úpravy v oblastech svého působení;
- přístup „**bottom-up**“ („zdola-nahoru“), který spočívá v prvotní tvorbě rozpočtů na nejnižších úrovních. Ty jsou poté předkládány vrcholovému managementu, který koriguje podobu těchto rozpočtů a nechává upravit dílčí rozpočty tak, aby jejich konečná sumarizace odpovídala hlavním podnikovým cílům.

V praxi se však málokdy vyskytuje jedna, resp. druhá metoda ve své čisté podobě. Dochází k jejich vzájemné kombinaci a mluví se tak o tzv. protisměrném plánování a rozpočtování.

Rozpočtová výsledovka

Klíčovým nástrojem podnikového rozpočtu je rozpočtová výsledovka, která vypovídá o budoucích hospodářských výsledcích společnosti. Shrnuje plánované náklady a výnosy za dané období. Zásadní význam z hlediska rozpočtování má hospodářský výsledek. Z tohoto důvodu je na rozpočetní výsledovku kladem větší důraz než v případě rozvahy. To se projevuje také v podrobnosti jejího členění. Klíčové, pro dlouhodobou rozpočetní výsledovku, je zejména vývoj marží, tržeb, zisku nebo dílčích složek výsledku, kterými jsou např. přidaná hodnota nebo hrubý provozní přebytek. (Král a kol., 2006)

Rozpočtový výkaz zisků a ztrát pracuje s tokovými veličinami. Jedná se o konsolidaci všech dílčích nákladových a výnosových rozpočtů a popř. i zisku, na které výsledovka navazuje. Základním kritériem tohoto rozpočtu je hospodářský výsledek, jehož základem je rozpočet výnosů odvozený z plánu prodeje, na nějž navazují tyto tři

typy rozpočtů nákladů (Král a kol., 2006):

- rozpočet jednicových nákladů odvozený z plánu výroby, který využívá převážně informace o nákladové náročnosti výkonů;
- rozpočet přímých nákladů konkrétního druhu výkonu;
- rozpočet režijní nákladů zahrnující režijní náklady středisek alespoň ve členění na fixní a variabilní část.

Rozpočtová rozvaha

Rozpočtová rozvaha představuje stavový rozpočet. Je sestavována ve zjednodušeném rozsahu. V krátkodobém pojetí povětšinou rozpočtová rozvaha nezahrnuje obraty jednotlivých položek, ale pouze změnu stavu celých skupin účtů, zejména oběžných aktiv a krátkodobých pasiv. (Král a kol., 2006) Stálá aktiva a dlouhodobý kapitál jsou v případě dlouhodobé rozpočtové rozvahy rozpočtovány podrobně, zatímco oběžná aktiva a krátkodobý kapitál jsou spíše generalizovány.

Je důležitým nástrojem pro sledování zdrojů, která má podnik k dispozici v daném období. Rozpočtová rozvaha souvisí jak s rozpočtovou výsledkovkou, jejíž přírůstky (výnosy) a úbytky (náklady) mají vliv na konečné stavy majetku a závazků společnosti, tak s rozpočtem příjmů a výdajů, jejichž tok ovlivňuje výši pohledávek a závazků.

Rozpočet peněžních toků

Rozpočet příjmů a výdajů představuje nástroj řízení likvidity a platební schopnosti podniku. Dále tento rozpočet plní funkci zajištění vazby mezi základními sférami podnikové činnosti, mezi které patří např. provoz, investiční činnost a financování.

Tento rozpočet se tvoří jako kumulativní, což znamená, že výsledek minulého období se načítá do plánované počáteční hodnoty následujícího období. Tímto je zachována vazba na aktuální stav disponibilní hotovosti. Pro sestavení rozpočtu peněžních toků je klíčový odhad budoucích činností společnosti a jejich dopadu na finanční hotovost. Hlavním předpokladem sestavení tohoto rozpočtu je možnost zjistit v reálném čase stav peněžních prostředků.

3.6 KONTROLA

Předpokladem správného fungování systému rozpočtů v podniku je existence kontrolních mechanismů, protože průběžná a pravidelná kontrola rozpočtů poskytuje podnikovému řízení velice důležitou zpětnou vazbu. Kontrolou je rozuměno porovnávání skutečného a rozpočtovaného stavu. Rozdílem mezi rozpočtovaným stavem a skutečností je odchylka, která může být jak pozitivní (úspora nákladů, resp. překročení výnosů), tak negativní (překročení rozpočtu nákladů, resp. nenaplnění rozpočtu tržeb). Existence odchylek a jejich relativní velikost upozorňuje management společnosti na procesy, na které je nutné zaměřit pozornost.

Odchylky od skutečnosti mohou být způsobeny velkou škálou příčin. Proto je vhodné provést operativní analýzu odchylek. Odchylky lze klasifikovat různými způsoby. Jako příklad klasifikace odchylek můžeme uvést Eschenbacha (Eschenbach, 2004), který nejdříve identifikuje, zda se jedná o odchylku na straně výnosů či nákladů a následně podrobněji určuje typy odchylek podle příčiny jejich vzniku.

U výnosových odchylek identifikuje **množstevní odchylky**, které jsou podmíněné odbytem a **cenové odchylky**, které jsou určeny prostřednictvím odchylky prodejní ceny. Množstevní odchylky jsou dále členěny na:

- větší a menší odbyty,
- odchylky ve složení druhů výrobků,
- odchylky ve struktuře zákazníků.

Při klasifikaci nákladových odchylek dochází opět k rozlišení na **odchylky cenové** a **množstevní**. Cenové odchylky jsou způsobeny odchylkami pořizovacích cen a množstevní odchylky mohou být způsobeny:

- odchylkou vytížení (kapacit),
- odchylkou spotřeby (odchylka hospodárnosti a odchylka intenzity),
- jinými odchylkami.

Celková odchylka je součtem výše jmenovaných odchylek a to jak u nákladů, tak výnosů.

Samozřejmostí je, že náklady na kontrolu nesmí být vyšší než její přínos. Výsledkem kontroly je nejen zjištění odchylky, ale také určení příčiny a odpovědnosti za její vznik

a také její dopad na výsledek hospodaření společnosti. Výsledky ovlivňují další rozhodování a opatření, která budou učiněna ve vztahu k budoucnosti. Odchytky tedy hrají významnou roli při řízení podniku směrem k dosažení hlavního ekonomického cíle, tedy dosažení zisku.

V případě hlavního podnikového rozpočtu má kontrola největší význam u rozpočtu peněžních toků, který poukazuje na potřeby ve financování a likviditu jednotlivých položek cash flow. Rozpočtová rozvaha a výkaz zisků a ztrát jsou většinou kontrolovány měsíčně nebo čtvrtletně.

3.6.1 Kontrola režijních rozpočtů středisek

Jak jsem již zmínila, kontrolou se rozumí srovnání žádoucího stavu se stavem skutečným, kdy je žádoucí stav stanoven rozpočtem režijních nákladů pro každé středisko samostatně. V tomto rozpočtu jsou v jednotlivých položkách vyčísleny předpokládané finanční dopady činností střediska. Pro účely finanční kontroly získáme informace o skutečných režijních nákladech z tzv. odpočtů režijních nákladů středisek, čerpajících informace z nákladového účetnictví. Srovnání skutečného a žádoucího stavu lze pomocí jejich identické struktury, která umožňuje vyčíslit odchylky. Tyto odchylky mohou nabývat podoby úspory (skutečné náklady jsou nižší než rozpočtované), resp. překročení (skutečné náklady jsou vyšší než rozpočtované). Hlavním cílem finanční kontroly není vyčíslení odchylek, ale informační podpora pro rozhodnutí o opatřeních, která budou po zjištění odchylky následovat.

Kontrola pevného rozpočtu

Pevný rozpočet je využíván převážně tam, kde je problematické nebo nepraktické zjišťovat skutečnou míru aktivity, resp. se nepředpokládá kolísání. Rozumíme jím takový rozpočet, který je sestaven pouze pro jednu úroveň využití kapacit podniku představující neměnný limit. Jedná se o většinou správní střediska (generální ředitelství, jeho sekretariát, personální oddělení apod.), kde se finanční kontrola omezuje na dodržení limitů fixních nákladů, které byly stanoveny pro činnost tohoto střediska pevným rozpočtem režijních nákladů.

Kontrola pevného rozpočtu je provedena porovnáním rozpočtené hodnoty s hodnotou ukazatele skutečně dosaženou (tzv. odpočtem). Je však nutné si uvědomit,

že vypovídací schopnost zjištěné odchylky je omezená, protože jsou často srovnávány náklady vynaložené při různých objemech využití kapacity.

U středisek, jejichž aktivitu lze vhodně měřit nevzniká tento problém. Jedná se o výrobní střediska a zpravidla také nevýrobní podpůrná a obslužná střediska. Vyčíslení odchylek musí respektovat rozdíly mezi skutečnou aktivitou střediska, při níž byl pořízen odpočet a plánovaným vytížením střediska předpokládaného při sestavování rozpočtu. Vzájemné srovnatelnosti údajů odpočtu s rozpočtem můžeme dosáhnout buďto pomocí lineárně přepočteného pevného rozpočtu nebo prostřednictvím pružného rozpočtu pro skutečnou úroveň vytížení střediska.

Kontrola lineárním přepočtem pevného rozpočtu

Ke kontrole lineárně přepočteným rozpočtem se používá poměr mezi skutečným a předpokládaným objemem aktivity, kterým jsou vynásobeny jednotlivé položky rozpočtu (variabilní i fixní). Tímto postupem získáme rozpočet lineárně přepočtený, který lze srovnat se skutečnými hodnotami. Výpočtem získáme tzv. globální (celkovou) odchylku, která se následně stává předmětem podrobné analýzy. (Hradecký, Král, 1995)

Kontrola variantního (pružného) rozpočtu

V případě variantně přepočteného rozpočtu se jedná o rozpočet, který přepočítává předem stanovené náklady vedením schváleného rozpočtu podle skutečného vývoje objemu a struktury výkonů. K přepočtu na skutečnou úroveň vytížení dochází pouze u variabilní složky nákladů, čímž je zajištěna objemová srovnatelnost s odpočtem. Naopak fixní náklady jsou uznány v původní rozpočtované výši.

V případě použití flexibilních rozpočtů je zásadním rozhodnutím, jaká úroveň předpokládaného využití kapacity střediska bude použita jako základ pro výpočet režijní sazby. Může se jednat např. o (Král a kol., 2006):

- maximální, tj. teoreticky možné využití kapacit (vhodné pro automatizovaná technologická pracoviště);
- optimální využití kapacit z hlediska ekonomické životnosti (vhodné pro investiční rozhodování);
- průměrné využití kapacit (vhodné pro krátkodobé rozhodovací úlohy).

V případě variantního rozpočtu lze zjištěnou globální odchylku rozložit na odchylku spotřební (hospodárnostní) a objemovou (kapacitní).

Spotřební odchylku získáme jako rozdíl hodnoty skutečných režijních nákladů a hodnoty flexibilního rozpočtu, odpovídající skutečnému využití kapacity. Tato odchylka se týká variabilních složky nákladů. Jedná se o projev tzv. úspornostní formy hospodárnosti. Ta se projevuje tím, že uspořené nebo překročené náklady bezprostředně ovlivňují velikost disponibilních zdrojů podniku i samotný zisk. Její výše je střediskem přímo ovlivnitelná.

Objemová odchylka je dána rozdílem lineárně přepočteného pevného rozpočtu a příslušné hodnoty rozpočtu variantního. Tato odchylka se týká fixních nákladů vynaložených pro zajištění určité kapacity. Jedná se o tzv. účinnostní formu hospodárnosti, neboť nepředstavuje reálnou úsporu či překročení nákladů, ale „rozložení“ existujících nákladů do většího, resp. menšího objemu výkonů než bylo předpokládáno. Tyto úspory, resp. překročení se zprostředkovaně odráží ve výnosech a zisku podniku v okamžiku prodeje příslušných výkonů. Výše odchylky není z hlediska střediska ovlivnitelná.

3.6.2 *Kontrola hlavního podnikového rozpočtu*

Dříve popsaná kontrola plnění režijních rozpočtů středisek představuje jednu dílčí část kontroly plnění celého hlavního podnikového rozpočtu. Kontrolu plnění hlavního podnikového rozpočtu lze považovat za součást souboru postupů, které jsou v odborné literatuře označovány jako **metoda standardních nákladů**. Jedná se o komplexní metodu kontroly a řízení nákladů, popř. výnosů, ve vnitropodnikovém pojetí. Tuto metodu lze vymezit následujícími postupovými kroky:

- určení **standardních nákladů**, kterými jsou předem stanovené náklady podnikem spotřebované při tvorbě jeho výkonů při vymezených podmínkách;
- zjištění **skutečných nákladů**;
- výpočet celkových odchylek mezi standardními a skutečnými náklady a **podrobný rozbor (analýza) odchylek** (Variance Analysis), která slouží ke kontrole a nalezení jejich příčin.

Stanovené standardy představují předpoklady, na jejichž základě byl sestaven hlavní podnikový rozpočet a které byly pro dané rozpočtové období odsouhlaseny příslušným orgánem podniku. Standardy jsou zcela jedinečnými a konkrétními zadáními úkolů, k jejichž změně může dojít pouze při výjimečně významných rozdílech v podmínkách, pro které byl daný standard určen. V souvislosti s rozpočty jsou považovány za konkrétní hodnoty veličin, které byly použity ve schváleném hlavním podnikovém rozpočtu. Mezi nejvýznamnější druhy standardů řadí Hradecký, Lanča a Šiška:

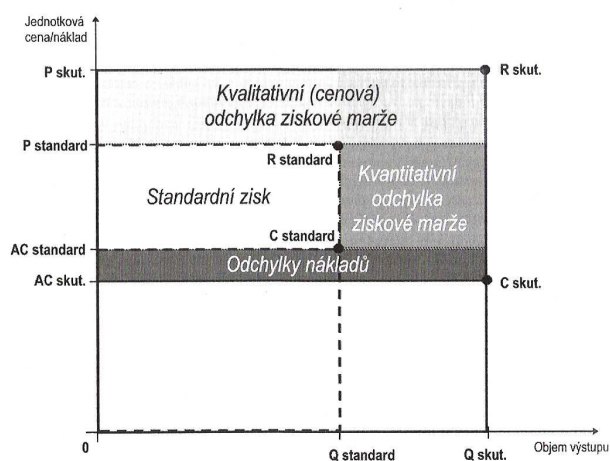
- **naturálně vyjádřené standardy spotřeby jednicových zdrojů**, které jsou nutné v souladu s technologickým postupem k vytvoření odbytových výkonů;
- **standardní ceny výrobních faktorů**, za které podnik předpokládá, že pořídí výrobní faktory nutné ke své činnosti pro následující období;
- **standardní sazby variabilních režijních nákladů**, které představují normativy pro variabilní složku režijních nákladů společnosti, resp. režijních nákladů jeho středisek, popř. jednotlivých aktivit v situaci, kdy středisko vykonává více druhů činností, jejichž spotřeba se sleduje samostatně; normativ vyjadřuje, jaký objem režijních nákladů připadá na vytvoření jednotky výkonu střediska;
- **standardní výše fixních nákladů** představující velikost nákladů, které podnik předpokládá, že spotřebuje v souvislosti se zabezpečením své produkční kapacity a zajištění její funkčnosti; fixní částka nákladů je většinou vyjádřena ve formě limitů pro dané náklady;
- **standardní objem produkce podniku** (standardní využití kapacity) udávající, jak velký bude objem výroby výkonů společnosti, na který budou rozvrhovány fixní režijní náklady společnosti;
- **standardní sortiment výkonů** udávající předpokládané poměry mezi objemy finálních výkonů různých druhů;
- **standardní prodejní ceny**
- **standardní objemy prodeje podnikových výkonů**, příp. standardy pro jejich sortimentní složení, určují fyzická množství produkovaných výkonů odebraných zákazníky podniku. (Hradecký, Mojmir, Lanča, Jiří, Šiška, Ladislav, 2008)

Z výše uvedených standardů je zřejmé, že prvním postupovým krokem metody standardních nákladů je sestavení hlavního podnikového rozpočtu. Druhou fází představuje zjištění skutečných hodnot nákladů a výnosů. A posledním krokem je analýza zjištěných odchylek, které se budu nyní věnovat.

Cílem analýzy odchylek je rozklad celkové zjištěné odchylky, vzniklé mezi provozním a standardním výsledkem hospodaření pro dané rozpočtové období, na podrobné odchylky a zjištění jejich příčin. Jedná se o kvantifikaci rozdílů mezi skutečnými a žádoacími standardními úrovněmi sledovaných ekonomických veličin v jednotlivých oblastech. Na základě této analýzy vedení podniku, resp. konkrétní středisko přijme nápravná opatření.

Pro znázornění základního principu rozkladu celkové odchylky provozního zisku jsem zvolila následující obrázek č. 5, který předpokládá jediný druh homogenního finálního výkonu podniku. Zároveň zde dochází k eliminaci rozdílů mezi objemem vyrobených a prodaných výrobků. Množství (Q) proto ve všech případech představuje objem prodaných výkonů za analyzované období. V grafickém znázornění se dále setkáme s pojmy, jako jsou jednotková cena prodaných výkonů (P) a průměrné jednotkové náklady na prodané výkony (AC). Přerušované čáry představují rozpočtované veličiny celkových výnosů a nákladů.

Obrázek 5: Rozklad odchylky provozního zisku



Zdroj: Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 160

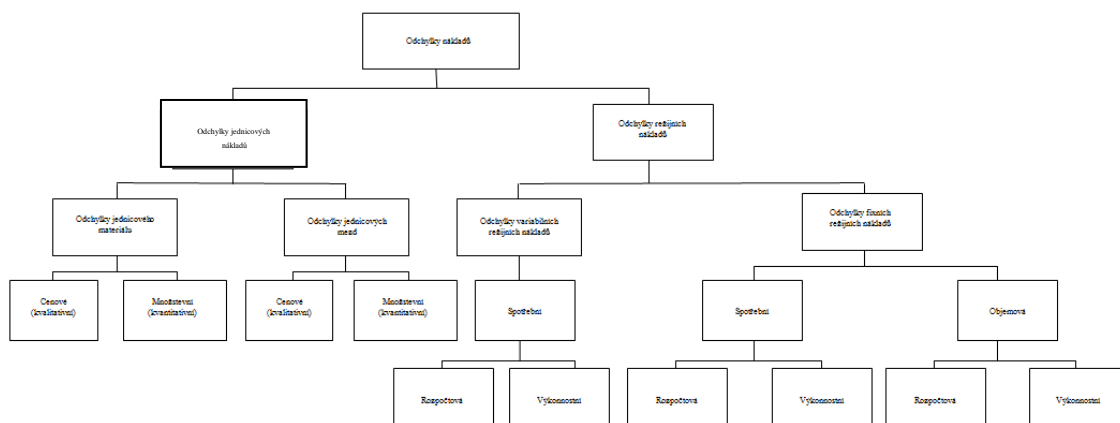
Celkové standardní náklady představuje obdélník, jehož plocha je dána vrcholy $0Q_{\text{standard}}C_{\text{standard}}AC_{\text{standard}}$. Tyto celkové standardní náklady byly odsouhlaseny vlastníky při schválení rozpočtní výsledovky před začátkem daného období. Celkové standardní výnosy, kterých měl podnik za sledované období dosáhnout při prodeji standardního množství výrobků, jsou ohraničeny vrcholy $0Q_{\text{standard}}R_{\text{standard}}P_{\text{standard}}$. Standardní zisk je rozdílem ploch těchto dvou obdélníků. Obdobně jsou na obrázku vyznačeny skutečně dosažené výnosy a náklady a rozdílem jejich ploch je skutečně dosažený provozní zisk, který je ohraničen vrcholy $AC_{\text{skut.}}C_{\text{skut.}}R_{\text{skut.}}P_{\text{skut.}}$. Celková odchylka je dána rozdílem mezi skutečně dosaženým ziskem a standardem předpokládaným provozním ziskem. Na obrázku je tato plocha označena různými odstíny šedé barvy.

Jak vidíme na obrázku, lze celkovou odchylku provozního zisku rozložit na dvě základní kategorie, kterými jsou odchylka ziskové marže a odchylka nákladů. Celková odchylka ziskové marže se dále rozkládá alespoň na dvě části. Jedná se o kvalitativní (cenovou) odchylku ziskové marže, která je způsobena rozdílem mezi skutečně dosaženou a standardní cenou, a kvantitativní odchylku ziskové marže. Ta ukazuje, do jaké míry byla celková odchylka ziskové marže ovlivněna vyšším objemem prodaných výkonů proti předpokladu danému standardem.

Výše uvedené grafické znázornění představuje jedno z řešení, kterým je možné přistoupit k výpočtu kvalitativní a kvantitativní odchylky. Ve schématu si lze také povšimnout pole v pravém horním rohu zvýrazněného pouze drobou texturou, které představuje odchylku způsobenou jak dopadem cenového vlivu, tak i vlivu množstevního. Na daném obrázku je tato odchylka přiřazena k cenové (kvalitativní) odchylce. Avšak v případě matematického výpočtu nic nebrání tomu, aby byla zahrnuta do kvantitativní odchylky, popř. aby se jednalo o třetí typ odchylky vyjádřené zcela samostatně. V současné praxi dochází však k upřednostňování metody znázorněné na obrázku č. 5, ve kterém se pro účely výpočtu stabilizuje standardní cena.

Dalším druhem odchylky, o které jsem se již zmínila, je odchylka nákladů, která představuje zbývající část rozdílu mezi skutečně dosaženým a standardním provozním ziskem. I tento druh odchylky je znázorněn na obrázku č. 5. Rozbor tohoto druhu odchylek může mít různou úroveň podrobnosti a způsoby výpočtu podrobnějších odchylek se mohou lišit ve vztahu k velké řadě faktorů, kterými jsou např. druh výroby, ekonomická struktura podniku apod.

Obrázek 6: Soustava odchylek nákladů



Zdroj: Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 162, vlastní zpracování 2013

Rozdílný způsob řízení jednicových a režijních nákladů se odráží v rozdílném způsobu jejich kontroly. V následujícím textu se budu věnovat pouze rozboru odchylek jednicových nákladů. U tohoto rozboru se pro každou individuální položku jednicových nákladů v kalkulačním vzorci stanoví:

- *kvantitativní (množstevní) odchylka spotřeby jednicových nákladů* odrážející odchylku ve spotřebovaném množství analyzovaného ekonomického zdroje při konstantní standardní ceně pořizovaného vstupu;
- *kvalitativní (cenovou) odchylku spotřeby jednicových nákladů*, která nám udává, jak se promítla do snížení zisku odchylka mezi skutečnou nákupní cenou vstupu a standardní cenou vstupu, při skutečném množství spotřebovaného vstupu.

V praxi bývají zjišťovány odchylky nákladů nejčastěji v měsíčních intervalech, resp. i častěji, což má pro účinnost ekonomického řízení větší význam. Důležité je také to, jak rychle se informace o odchylkách dostanou k manažerům. Protože informace, kterou s sebou každá odchylka nese, v čase zastarává a ztrácí svoji vypovídací hodnotu pro rozhodování a provedení nápravných opatření.

Kromě analýzy provozního zisku mohou být předmětem analýzy odchylek i další součásti hlavního podnikového rozpočtu. Jedná se zejména o vybrané položky rozpočtové rozvahy.

4 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

Tato kapitola je věnována představení společnosti (zdroje: www.panasonic.cz, www.panasonic.net, interní zdroje společnosti) a seznámení se s jejím informačním systémem.

4.1 ZÁKLADNÍ ÚDAJE O SPOLEČNOSTI

Název společnosti:	Panasonic AVC Networks Czech, s. r. o.
Právní forma:	společnost s ručením omezeným
Datum vzniku:	13. března 1996
Sídlo:	U Panasonicu 1068/1, Plzeň 320 84
Identifikační číslo:	648 33 054
Základní kapitál:	2 414 000 000
Vlastník:	Panasonic Europe Ltd. (90 %) Panasonic Holding (Netherlands) B. V. (10 %)
Jednatelé:	Makoto Takahashi, Takao Okochi
Předmět podnikání:	<ul style="list-style-type: none">• výroba, instalace a opravy elektronických zařízení, včetně výroby televizorů a jiných video zařízení, jakož i jejich součástí a příslušenství,• velkoobchod,• specializovaný maloobchod,• maloobchodní prodej a pronájem zvukových a zvukově-obrazových záznamů a jejich nenahraných nosičů,• poskytování software a poradenství v oblasti hardware a software,• výzkum a vývoj v oblasti přírodních a technických věd nebo společenských věd,• pronájem a půjčování věcí movitých.

Hlavní činností společnosti Panasonic AVC Networks Czech, s. r. o. (dále jen PAVCCZ) je výroba LCD a PDP (plazmových) televizorů pod obchodní značkou Panasonic. Společnost také zajišťuje dodávky náhradních dílů pro evropský trh.

4.2 HISTORIE SPOLEČNOSTI

Společnost Panasonic Corporation (do roku 2008 Matsushita Electric Industrial Company, Ltd.) byla založena roku 1918 v japonském městě Osaca a jejím zakladatelem byl Konosuke Matsushita. Z počátku se společnost skládala pouze z tří zaměstnanců. V současnosti se tento počet pracovníků zvýšil bezmála na 260 000.

V roce 1933 společnost Panasonic Corporation zaměstnávala více než 1 200 pracovníků a došlo k značnému rozšíření vyráběného sortimentu např. o produkty, jako jsou žehličky, rádia nebo motory. V červenci tohoto roku došlo také k přesídlení společnosti do města Kadoma.

Společnost uvedla v roce 1952 na trh televizory a v roce 1955 se poprvé objevila značka Panasonic. Na základě zahájení masové výroby televizorů bylo potřeba vybudovat novou továrnu. Ta byla postavena v roce 1956 ve městě Ibaraki. První továrna byla zřízena v zahraničí (v USA) v roce 1959.

V roce 1960 došlo k zahájení výroby barevných televizorů a k dalšímu rozšíření sortimentu společnosti např. o výrobu myček na nádobí, klimatizace, video přehrávačů apod. Od roku 1961 docházelo k dalšímu rozšiřování sortimentu společnosti a k výstavbě dalších továren po celém světě.

Společnost Panasonic Corporation založila v roce 1997 v České republice dceřinou společnost Panasonic AVC Networks Czech, s. r. o. (PAVCCZ). O rok později, tj. v roce 1997, byla zahájena výroba vakuových televizorů. V roce 1999 byl ve společnosti PAVCC vyroben miliontý televizor.

Stoprocentním vlastníkem společnosti byla do května roku 2003 společnost Panasonic Corporation. Následně došlo ke změně vlastníka, kterým se stala společnost Panasonic Europe Ltd. O rok později, tj. v roce 2004, došlo k úpravě výrobního programu a k zahájení výroby LCD a PDP televizorů. Díky tomu se výrazně zvýšila výroba a odbyt společnosti. V roce 2006 byla ukončena výroba vakuových televizorů a o 4 roky později, v rok 2010, společnost zahájila výrobu 3D televizorů.

V současnosti vlastní 90% podíl PAVCCZ společnost Panasonic Europe Ltd. a zbylých 10 % je vlastněno společností Panasonic Holding (Netherlands) B. V.

4.3 SKUPINA SPOLEČNOSTI

Společnost PAVCCZ patří do skupiny Panasonic Group. Ústředním koncernem Panasonic je Panasonic Corporation se sídlem v japonském Kadoma. V současnosti je prezidentem společnosti Panasonic Corporation Kazuhiro Tsuga.

Ústředí koncernu Panasonic pro region Evropy je společnost Panasonic Europe Ltd., jejímž stoprocentním vlastníkem je společnost Panasonic Corporation. Panasonic Europe Ltd. je ovládající osobou ve vztahu k PAVCCZ. V rámci regionu Evropa je velice důležitou součástí skupiny Panasonic Marketing Europe, GmbH, která je dceřinou společností Panasonic Europe Ltd. Tato společnost není výrobní továrnou, ale jedná se o prodejní subjekt, který se věnuje prodeji výrobků společnosti Panasonic v regionu Evropa. Ve vztahu k Panasonic AVC Networks Czech, s. r. o. (PAVCCZ) se jedná o propojenou osobu prodávající televizory značky Panasonic. Další společností spadající do koncernu Panasonic a do regionu Evropa je Panasonic Finance Europe Plc. Tato společnost poskytuje společnosti PAVCCZ finanční služby a poradenství.

V současnosti je PAVCCZ jediným podnikem vyrábějícím televizory značky Panasonic v Evropě. To je způsobeno ukončením výroby televizorů v sesterské výrobní společnosti Panasonic Manufacturing U. K. Ltd., ke které došlo v roce 2004. Výroba televizorů mimo Evropu je prováděna např. v USA, Malajsii apod.

V České republice se v současnosti nachází pouze jeden další výrobní podnik společnosti Panasonic Corporation. Jedná se o Panasonic Automotive Systems Czech, s. r. o. (PASCZ), který sídlí v Pardubicích. Tato společnost dodává autotechniku pro světové známé automobilky. K 31. 12. 2012 došlo k ukončení provozu Panasonic Liquid Crystal Display Czech, s. r. o. (PLDCZ), který měl sídlo v Žatci.

4.4 ORGANIZAČNÍ STRUKTURA SPOLEČNOSTI

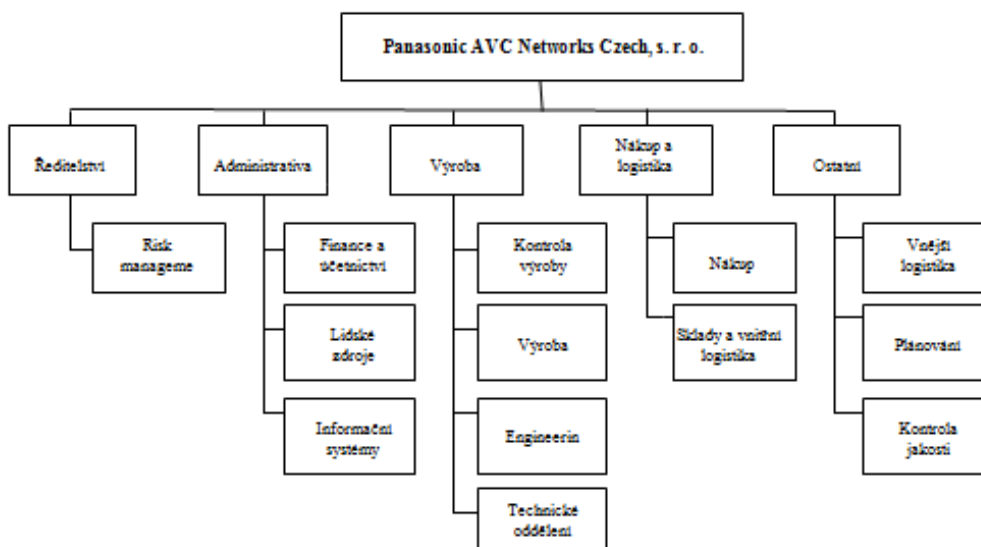
Ve společnosti PAVCCZ pracuje český i japonský management. Japonští manažeři v České republice působí na základě rozhodnutí japonské centrály a zpravidla zde zůstávají pouze po časově omezenou dobu na určitých funkcích. Poté dochází k jejich

obměňování. Zpravidla se jedná o pětileté funkční období, po které v České republice působí.

V roce 2012, konkrétněji v dubnu tohoto roku, byly rozhodovací pravomoci ze strany centrály společnosti Panasonic přesunuty na stranu ředitele společnosti PAVCCZ. To představovalo pro společnost zásadní změnu a hlavně pozitivum, protože od té doby již není tolik omezena rozhodnutími své mateřské společnosti, jak tomu bylo v minulosti.

Na následujícím obrázku je znázorněna zjednodušená organizační struktura společnosti PAVCCZ. Jedná se o funkcionální organizační strukturu, kde mezi hlavní útvary podniku patří ředitelství, administrativa, výroba, nákup a logistika.

Obrázek 7: Zjednodušená organizační struktura společnosti PAVCCZ



Zdroj: vlastní zpracování, 2013

4.5 INFORMAČNÍ SYSTÉM SPOLEČNOSTI

Společnost PAVCCZ využívá od roku 2001 ekonomický informační systém Oracle E-Business Suite. Dříve používala účetní systém Abra. V rámci informačního systému se nachází několik modulů. Mezi ty patří např. modul výroba, prodej, finance, nákup a kvalita. Hlavní komponentou systému je modul Oracle Financials, který se používá z hlediska vedení účetnictví ve finančním útvaru. Tento modul obsahuje 6 základních modulů:

- hlavní kniha,
- pohledávky,
- závazky,
- majetek,
- banka,
- pokladna.

Do jednotlivých modulů mají přístup pouze kompetentní osoby, v jejichž pracovní náplni je zpracování dané oblasti. Do ostatních modulů mohou pouze nahlížet.

Vedle systému Oracle E-Business Suite společnost využívá systém Lotus Notes. Ten slouží zejména k emailové komunikaci mezi pracovníky společnosti a dále jsou zde např. funkce plánování úkolů, kalendář, online komunikace.

Pro řízení lidských zdrojů je v personálním útvaru využíván systém Elanor Global, který slouží pro evidenci zaměstnanců a jejich mezd.

Do informačního systému společnosti dále patří Intranet, který představuje vnitřní informační systém. Do něj mají přístup zaměstnanci společnosti na základě přidělených přihlašovacích údajů. Pracovníci zde naleznou dokumenty a informace potřebné pro jejich pracovní výkon, vnitřní nařízení společnosti, informace o obědech v místní kantýně, telefonní seznam apod.

O fungování informačního systému se ve společnosti PAVCCZ stará samostatný útvar IT, který má na starosti řešení vzniklých potíží. Zaměstnanci se na toto oddělení mohou obrátit v případě problémů nebo s návrhem inovací používaného informačního systému vedoucí ke zjednodušení práce s ním.

V rámci skupiny Panasonic se využívá také databáze I-Cast, která je sdílena mezi všemi společnostmi ve skupině. Tato databáze v podstatě slouží po celý rok ke sledování hrubé marže a provozního zisku společnosti z konkrétních modelů. Každá změna, směřující k vyšší efektivitě, k vyšší produktivitě práce nebo např. snížení materiálových nákladů, se zanáší do této databáze. Vkládat informace do databáze mohou pouze osoby, které k tomu mají oprávnění. Může se jednat například o dohodu se stávajícím dodavatelem o poskytnutí slevy na nakupovaný materiál. Tato změna se do této

databáze zanáší s přesným datem, od kterého platí. Může se jednat i o snahu společnosti přiblížit se cenám konkurence, to znamená, že může dojít ke změně zisku společnosti jak směrem nahoru, tak i směrem dolů. V případě slevy na nakupovaný materiál by šlo o zvýšení zisku, naopak v případě přiblížení se nižším cenám konkurence by se jednalo o snížení zisku společnosti. Tato databáze se používá jak pro tvorbu obchodního plánu, tak i ke zpřesňování plánu v průběhu účetního období.

4.6 DALŠÍ DŮLEŽITÉ SKUTEČNOSTI

4.6.1 *Výzkum a vývoj*

V roce 2011 ve společnosti PAVCCZ došlo k ukončení činnosti vlastního oddělení výzkumu a vývoje (R&D). Bylo to především z důvodu snižování nákladů společnosti a centralizace vývojových aktivit jednotlivých podniků skupiny Panasonic v Japonsku. Dalším důvodem, který přispěl k rozhodnutí zrušit oddělení výzkumu a vývoje, v plzeňské pobočce bylo, aby nedocházelo k úniku citlivých informací, ke kterým by se mohla dostat konkurence v oboru. V současnosti výzkum a vývoj pro společnost PAVCCZ zajišťuje ultimátní mateřská společnost Panasonic Corporation, která sídlí v japonské Osace.

4.6.2 *Marketing*

Marketingovou oblast společnosti má na starosti Panasonic Marketing Europe GmbH. Hlavním důvodem neexistence vlastního marketingového oddělení je, že společnost PAVCCZ je součástí velkého konsolidačního celku a její produkce není určena k okamžitému prodeji. Produkty společnosti PAVCCZ se prodávají prostřednictvím společnosti Panasonic Marketing Europe GmbH.

4.6.3 *Zúčtování plateb v rámci skupiny*

Zúčtování plateb v rámci skupiny Panasonic probíhá prostřednictvím vnitropodnikového systému PATRES (Panasonic Treasury System). Tento systém slouží nejen k vypořádání plateb mezi odběrateli a dodavateli v rámci skupiny Panasonic, ale také zprostředkovává rezervace používaných měn pro připojené podnikové jednotky. Systém je nastaven prostřednictvím interního pokynu. V rámci každého měsíce, přesněji do 10. dne v měsíci, se do tohoto systému zanáší veškeré došlé

faktury v rámci skupiny Panasonic a tato data jsou následně odeslána. Dále dojde k zúčtování závazků, to znamená, že jsou na účet společnosti připsány tržby od ostatních podniků v rámci skupiny a také jsou odečteny částky, které společnost platí ostatním podnikům v rámci skupiny. 25. den v měsíci si společnost PAVCCZ ze svého fiktivního účtu vedeného u PFI (Panasonic Finance London; korporátní banka), dle aktuální situace, stáhne nebo dodá depozita, a tím tento účet vyrovná na nulový zůstatek. Aby došlo k hladkému průběhu veškerých plateb, které uskutečňuje PAVCCZ vůči ostatním podnikům, musí sekce Treasury, nacházející se ve finančním oddělení společnosti, nastavit rezervaci měn podle svého forecastu (tzn. výhledu hospodaření na dosud neuzavřené měsíce běžného roku) a dané měny směnit. V případě, že není dostatek peněžních prostředků, musí si společnost zajistit dodatečné finanční prostředky prostřednictvím krátkodobého úvěru.

5 ANALÝZA PLÁNOVÁNÍ, ROZPOČTOVÁNÍ A KALKULOVÁNÍ VE SPOLEČNOSTI

5.1 PLÁNOVÁNÍ VE SPOLEČNOSTI

Dlouhodobé plány a cíle společnosti jsou vytvářeny japonskou centrálou na globální úrovni. Tyto plány a cíle jsou poté přidělovány společností ve skupině Panasonic Group. Společnost PAVCCZ od centrálního vedení obdrží cíle, které jsou nadefinované pro období fiskálního roku. Tyto cíle jsou společností dále rozpracovány na kratší časové období.

Plán společnosti PAVCCZ se stanovuje na období jednoho roku. Forecast, který se používá ke zpřesnění tohoto plánu, je sestaven na následující pololetí po jednotlivých měsících a každý měsíc, zhruba mezi 21. – 25. dnem v měsíci, dochází k jeho dalšímu zpřesňování.

Společnost také připravuje střednědobý plán na tři roky, který představuje pouhý výhled hospodaření. Důvodem jeho sestavování je také to, aby u majetku dlouhodobého charakteru s nejkratší dobou životnosti měla společnost určitý výhled, jak se tento majetek např. za 3 roky rozpustí do jejích nákladů. Rozptyl při plnění tohoto plánu však někdy bývá i +/- 20 %, což jasně ukazuje na jeho nízkou vypovídací schopnost, kterou pro společnost má.

Vzhledem k tomu, že PAVCCZ je součástí velkého konsolidačního celku, tak společnost měla do konce roku 2011 značně omezené rozhodovací pravomoci. To se samozřejmě odráželo na nákladech, výnosech a výsledcích hospodaření společnosti. Cílem bylo vyhovět požadavkům mateřské společnosti, mezi které patřil např. nákup komponentů a materiálu zejména od podniků spadajících do konsolidačního celku Panasonic Corporation. To však nebylo pro společnost PAVCCZ vždy výhodné. Někdy se stávalo, že náklady na výrobu určitých modelů televizorů převyšovaly jejich prodejní cenu. Na některých modelech tedy společnost prodávala (zhruba 20 – 30 %). Dalším požadavkem mateřské společnosti bylo např. zaměření se na výrobu plazmových televizí. Tato strategie byla pro společnost PAVCCZ nevýhodná a tyto televizory se následně prodávaly se ztrátou.

V minulosti mezi základní ekonomické dlouhodobé cíle ve společnosti (v době, kdy měla značně omezené rozhodovací pravomoci) patřilo zvyšování tržního podílu společnosti na evropském trhu a posilování postavení značky Panasonic.

Jak již bylo dříve zmíněno, velkým pozitivem pro společnost PAVCCZ byly změny v centrálním vedení v Japonsku v roce 2012. Tyto změny se týkaly snahy, aby dceřiné společnosti získaly více pravomocí. V rámci tohoto kroku došlo k přenesení rozhodovacích pravomocí ze strany japonské centrály na stranu obchodního ředitele společnosti PAVCCZ.

K 1. dubnu 2012 došlo také ke změně obchodní strategie. Tou v současnosti je, že všechny společnosti v rámci Panasonic Corporation se musí primárně snažit hospodařit se ziskem a teprve poté obchodovat s ostatními společnostmi Panasonic. Díky této nové strategii došlo k vytvoření tržního prostředí v rámci skupiny Panasonic a to způsobilo ukončení činnosti společnosti Panasonic Liquid Crystal Display Czech, s. r. o., která společnosti PAVCCZ dodávala LCD panely. Spolupráce mezi těmito dvěma společnostmi v rámci konsolidačního celku byla původně stanovena mateřskou společností. Nákup LCD panelů však byl pro společnost nákladově nevýhodný. Z tohoto důvodu panely od dané společnosti přestala PAVCCZ po přenesení rozhodovacích pravomocí nakupovat. V současnosti je nakupuje levněji od jiného dodavatele. Společnost dále může sama rozhodovat o tom, jaké modely televizorů bude či nebude vyrábět, aby dosahovala zisku, o čemž v minulosti rozhodovala mateřská společnost.

Účetním obdobím mateřské společnosti je hospodářský rok, který začíná 1. dubna daného roku a končí 31. března následujícího roku. Na konci hospodářského roku je společností sestavována konsolidovaná účetní závěrka, která se řídí účetními standardy US GAAP, to znamená, že se jedná zde o americké účetní systémy. Z tohoto důvodu je účetní závěrka společnosti PAVCCZ sestavována k 31.3. Finanční oddělení, resp. jeho management, musí dbát na to, aby účetní závěrka společnosti byla v souladu s požadavky účetních standardů US GAAP. Pro české účetní standardy je tímto obdobím kalendářní rok, což může způsobovat problémy z hlediska přiřazení hospodářského výsledku společnosti do běžného období či výsledku hospodaření za minulá období.

5.2 PLÁNOVÁNÍ POTŘEBNÉHO POČTU PRACOVNÍKŮ

Plánování počtu zaměstnanců, které společnost PAVCCZ potřebuje ke své činnosti, vychází z plánovací tabulky „HC“, která představuje zkratku pro anglické slovo „Headcount“ neboli v překladu „počet zaměstnanců“. Celá tato tabulka je součástí příloh této práce. V rámci textu bude uvedena pouze tabulka zabývající se výpočtem počtu potřebných pracovníků v rámci tří měsíců. Stejně jako všechny ostatní výkazy a plánovací tabulky společnosti je rozdělena na jednotlivé měsíce, pro které se dané počty pracovníků počítají. Označení „Indirect“ u zaměstnanců znamená, že se jedná o kancelářské pracovníky a vedení společnosti. Toto číslo je fixní po celý rok. Naopak anglický název „Direct“ u pracovníků představuje přímé výrobní dělníky, jejichž počet se pohybuje dle potřeby výrobního oddělení. Přímý výrobní pracovníci se dále dělí na vlastní zaměstnance společnosti PAVCCZ, jejichž hodnota je stálá (v tabulce je uveden jejich počet ve výši 520 zaměstnanců) a agenturní zaměstnance (neboli Temporary Staff), kterými je dorovnáována potřeba zaměstnanců nutných pro výrobu.

Tabulka 1: Počet zaměstnanců (3 měsíce)

HC

BP2013 ver.5.0 Dec/06	Category	APR	MAY	JUN
	Direct	520	520	520
	Indirect	330	330	330
	Japanese	10	10	10
	Employee Total	860	860	860
	Direct	18	283	156
	Indirect	0	0	0
	Temporary Staff Total	18	283	156
	Direct	538	803	676
	Indirect	330	330	330
	Japanese	10	10	10
	Total	878	1 143	1 016

BP 2013 ver. 5.0 thousands of minutes	LCD stand. Time	3 993	6 237	5 049
thousands of minutes	PDP stand. Time	1 044	1 276	1 276

Number of HC (Dir=156 hours/ month)	LCD HC	427	666	539
Number of HC (Dir=156 hours/ month)	PDP HC	112	136	136
	TOTAL HC	538	803	676

Zdroj: Interní podklady společnosti 2013

Pro výpočet počtu potřebných agenturních pracovníků je ve společnosti využívána tabulka „Standard time“, která je uvedena na konci tabulky HC. V rámci obchodního plánu společnosti je uvedeno, že přímý výrobní pracovníci odpracují zhruba 156 hodin

za měsíc. Tato hodnota je také uvedena na konci vložené tabulky a platí pro přímé výrobní dělníky vyrábějící LCD i PDP televizory. V průběhu let se tento počet odpracovaných hodin za měsíc může lehce měnit, ale nejedná se o velké změny. V průměru výrobní pracovník společnosti pracuje 19,5 dne v měsíci, což představuje jeho fond pracovní doby. Pro zjištění potřebného počtu těchto dělníků na výrobu např. LCD televizorů v daném měsíci se vydělí minuty standardního času fondem pracovní doby, který je převeden na minuty.

$$\text{Počet potřebných zaměstnanců} = \frac{\text{Minuty standardního času}}{\text{Fond pracovní doby v hodinách} * 60}$$

Stejně se postupuje v případě výpočtu potřebného počtu zaměstnanců na výrobu PDP televizorů. Následným součtem počtu potřebných pracovníků pro výrobu LCD a PDP televizorů se získá celková potřeba zaměstnanců. Od této hodnoty je poté odečte počet stálých výrobních dělníků a tím se zjistí, kolik pracovníků potřebuje společnost najmout na výrobu televizí přes agenturu. V měsíci dubnu se jedná o 18 zaměstnanců.

Počet potřebných pracovníků ovlivňuje jak náklady, tak i kalkulace a rozpočty společnosti a to ve vztahu k osobním nákladům.

5.3 KALKULACE VE SPOLEČNOSTI

5.3.1 Oceňování zásob

Zásoby ve společnosti PAVCCZ jsou oceňovány v průměrných skladových cenách. Při výpočtu se skladová cena počítá jako průměrná cena daného komponentu, resp. dané položky, za minulé čtvrtletí. V potaz se během výpočtu bere pouze prostřední měsíc minulého čtvrtletí, což má ryze praktické důvody. Díky tomu, že společnost bere v úvahu pouze jeden měsíc, dochází ke snížení objemu zpracovávaných dat na 1/3 a proto toto zpracování trvá zhruba „pouhé“ 4 hodiny. V opačném případě, to znamená, že by společnost zpracovávala údaje za celé čtvrtletí, by musela pořídit výkonnější server, což považuje za zbytečné. Veškeré zásoby společnosti jsou oceňovány v kurzu, to znamená, že nedochází nejprve k aktualizaci kurzu a poté teprve ceny, ale zásoby se vedou rovnou v korunových cenách. Tento způsob není nejpřesnější, ale je zvolen opět z praktických důvodů. Tím je, že by se zásoby musely přeceňovat

ve dvou krocích a tím by došlo ke zdvojnásobení doby, která musí být procesu přečeňování věnována. Z dlouhodobého hlediska se dosažený rozdíl vyrovná, protože některé položky jsou v eurech a jiné v dolarech. Tyto dvě měny jdou zpravidla „proti sobě“, to znamená, že u jedné dochází k růstu a u druhé k poklesu.

Hotové výrobky a nedokončená výroba společnosti je oceňována v cenách, které zahrnují cenu materiálu, přímé mzdy a proporcionalní část výrobních režijních nákladů podle stavu rozpracovanosti.

5.3.2 Výrobová kalkulace

Kalkulace nákladové ceny u vlastních výrobků, které PAVCCZ produkuje, tzn. PDP a LCD televizory, se skládá z několika položek. Tyto položky jsou částečně shodné se strukturou rozpočtové výsledovky společnosti, které se bude věnovat kapitola 5.4.2. Pro tvorbu a evidenci výrobních kalkulací se používá již dříve zmíněná databáze I-Cast, ve které se nacházejí veškeré informace např. o cenách jednotlivých druhů materiálů, jejichž znalost je potřeba při tvorbě výrobní kalkulace. Tato databáze je sdílena mezi všemi společnostmi ve skupině Panasonic a veškeré změny, např. v cenách určitého druhu materiálu, jsou zde zaznamenávány s konkrétním datem, od kterého platí. Do této databáze jsem bohužel na základě pravidel firemní politiky nemohla dostat přístup. Proto se tato podkapitola bude věnovat postupu při její tvorbě s využitím příkladu materiálových nákladů televize, která není vyráběná ve společnosti PAVCCZ, ale i přesto je technologicky shodná s vlastními výrobky společnosti.

Tabulka 2: Struktura kalkulace vyráběné televize

Sales	Tržby
Material cost	Materiálové náklady
Direct selling expenses	Přímé prodejní náklady
Marginal Profit	Hrubá marže
In-factory fixed cost	"Fixní" výrobní náklady
Out-factory fixed cost	"Fixní" externí náklady

Zdroj: Vlastní zpracování 2013

Materiálové náklady výrobku

První položkou, ze které se kalkulace skládají, jsou materiálové náklady (Material cost) na daný výrobek. Pro zjištění jejich velikosti se používají data z kusovníku (B. O. M. =

= Bill of Material), tzn. skutečné materiálové náklady počítané ve skladových cenách. Skladové ceny představují, jak již bylo řečeno dříve, průměrné skladové ceny za poslední čtvrtletí, tzv. „Frozen cost“.

Kusovníky, pro jednotlivé produkty společnosti, jsou obsaženy, spolu se svými jednotlivými položkami, v již zmíněné databázi I-Cast. Pro představu, kusovník jedné vyráběné televize má více než 1 000 položek, mezi které patří např. různé druhy šroubů, konektorů, krytů konektorů, drátů, diod, kondenzátorů, rezistorů, pryží, dálkové ovládání, baterie, různé druhy krytů. Pro lepší představu je v tabulce č. 3 vybrána část kusovníku vyráběné televize, kdy v prvním řádku, označeném žlutě, je možno vidět celkové materiálové náklady na prezentovaný produkt.

Tabulka 3: Vzor části materiálového kusovníku

Item	Validity	Op. Num.	Description	Model cost
TK1NPWC	26-NOV-08->	20	PACKING LINE	4380,5011
TPE0E4003	26-NOV-08->	20	SET COVER 1000x950mm	8,90146
TXFPE01RLTB	26-NOV-08->	20	CLEANING CLOTH ASSY	7,31532
TPEB353	16-JAN-08->	1	BAG FOR CLEANING CLOTH	0,01
TPEX020	16-JAN-08->	1	CLEANING CLOTH	0,01
TQZI003	16-JAN-08->	1	MANUAL FOR CLEANING CLOTH	7,60039
TPD0E2071	26-NOV-08->	20	BOTTOM CUSHION	0,01
N2QAYB000223	26-NOV-08->	20	REMOTE CONTROL	31,86256
TPD0E1089	26-NOV-08->	20	BOTTOM CUSHION	0,01
R6DB/2P	26-NOV-08->	20	BATTERIES	2,32774
T3705	26-NOV-08->	20	TAPE	2,28703
TBL0E0102	26-NOV-08->	20	PEDESTAL ASSY BLACK ORION	0,01
TBL0E9405	26-NOV-08->	1	RUBBER SHEET C	0,01
TBL0E9406	26-NOV-08->	1	RUBBER SHEET D	0,01
TBL0E9407	26-NOV-08->	1	RUBBER SHEET E	0,01
TKX0E4801	26-NOV-08->	1	PEDESTAL COVER	0,01
TPE0E0005	26-NOV-08->	1	PROTECTION SHEET	0,01
TPE0E0006	26-NOV-08->	1	EPE BAG	0,01
TQF0EX002	26-NOV-08->	1	BARCODE LABEL	0,01
TUX0E140	26-NOV-08->	1	BASE PLATE	0,01
TUX0E141	26-NOV-08->	1	STAND MTG	0,01
TUX0E142	26-NOV-08->	1	STAND MTG SPACER	0,01
XSS4+16FNK	26-NOV-08->	1	SCREW	0,01
XTS4+10GFN	26-NOV-08->	1	SCREW	0,01
XYM4+C10FN	26-NOV-08->	1	SCREW	0,01
TK2NPWC	26-NOV-08->	20	FINAL LINE	4325,54412
TKP0E37301	26-NOV-08->	20	CONNECTOR COVER	0,01

Zdroj: Interní podklady společnosti 2013

Přímé prodejní náklady výrobku

Další položkou výrobní kalkulačky jsou přímé prodejní náklady neboli Direct selling expenses, mezi které patří např. poplatky za technickou podporu, poplatky za používání a propagaci značky Panasonic (Brand licence fee), poplatky za používání patentů

(Patent licence fee). Jedná se o alokaci obecně skupinových nákladů stanoveným procentem (např. výše Brand licence fee je stanovena jako 1 % ze stanovené prodejní ceny výrobku).

Fixní náklady na výrobek

Do kalkulačního vzorce společnosti jsou dále zahrnuty fixní náklady. Ty se ve společnosti dělí na fixní výrobní náklady, tzv. In-factory fixed cost a fixní externí náklady, tzv. Out-factory fixed cost.

Do fixních výrobních nákladů společnosti (In-factory fixed cost) patří přímé a nepřímé mzdy pracovníků (Direct labour cost a Indirect labour cost), odpisy (Depreciation) a režijní náklady (Department expenses). Režijní náklady jsou např. náklady na elektřinu, vodu, nájemné apod.

Do fixních externích nákladů (Out-factory fixed cost) spadají náklady na výzkum a vývoj. Jak již bylo řečeno dříve, v roce 2011 byla ukončena činnost vlastního oddělení výzkumu a vývoje ve společnosti PAVCCZ. Od té doby pro tuto oblast využívá společnost služeb ultimátní mateřské společnosti Panasonic Corporation sídlící v japonské Osace. Z tohoto důvodu náklady na výzkum a vývoj spadají do externích nákladů. Do fixních nákladů tato položka patří, protože se jedná o pevně vymezenou částku, jejíž velikost společnost zjistí od japonské centrály.

Všechny tyto fixních náklady se alokují do ceny výrobku přes minuty standardního času, tj. dobu nutnou pro výrobu jednoho kusu výrobku pomocí kalkulace zvané „ORACLE rates“. Průměrná doba výroby u LCD televize, tj. Standard time, byla v roce 2013 zhruba 33 minut a v září došlo ke zkrácení této doby na 30 minut. V případě výroby PDP televizorů se jednalo o 58 minut a následnému zkrácení na 55 minut. Celou tabulku Standard time je možno nalézt v příloze této práce. Průměrná doba výroby jednotlivých modelů se pravidelně měří a dále se ji společnost snaží co nejvíce zkracovat.

Tabulka 4: Tabulka Standard time

Standard time	Apr	May	Jun	Jul	2013
LCD average	33	33	33	33	
PDP average	58	58	58	58	
LCD qty P	121000	189000	153000	191000	
PDP qty P	18000	22000	22000	24000	
LCD total	3993000	6237000	5049000	6303000	21582000
PDP total	1044000	1276000	1276000	1392000	4988000

Zdroj: Interní podklady společnosti 2013

V tabulce č. 4 lze vidět, jaký je standardní čas výroby jak u LCD televizorů, tak i u PDP televizorů. Dále je zde uvedeno plánované množství televizí, které se mají v daném období (měsíc) vyrobit u obou kategorií produktů. Násobkem standardního času výroby a plánovaného množství je získán celkový potřebný počet minut pro výrobu daného množství televizí ve sledovaném období. Pro zjednodušení je zde uvedena pouze zkrácená verze zahrnující několik měsíců a výsledný součet za celý plánovaný rok 2013.

Dále se k alokaci těchto fixních nákladů použije tabulka „Oracle rates 2013“.

Tabulka 5: Oracle rates 2013

<i>R-RUN base</i>									
PDP		ORACLE SET-UP		Total Cost	Applicable Rate	Applicable Cost for ORACLE	CZK/min.	CZK/hr.	
RESOURCE	DIRECT LABOUR	CZK / hrs	338,399	Direct Labour	100 228	100%	100 228	5,640	338,399
RESOURCE OVERHEAD	INDIRECT LABOUR	CZK / hrs	158,341	Indirect Labour	46 898	100%	46 898	2,639	158,341
	MANUFACTURING	CZK / hrs	166,036	Utility (Energy)	7 350	100%	7 350	0,414	24,816
				Repair & Mainten.	4 029	100%	4 029	0,227	13,603
				Indirect Material	6 608	100%	6 608	0,372	22,311
				Other Dept. Expense	31 190	100%	31 190	1,755	105,306
	Total		49 177	100%	49 177	2,767	166,036		
R.&D external	CZK / hrs	572,888	R.&D	169 680	100%	169 680	9,548	572,888	
DEPRECIATIONS	CZK / hrs	185,696	Depreciations	55 000	100%	55 000	3,095	185,696	
TOTAL Fixed Cost				420 983			23,689	1 421,360	

R-Lab Time TTL Amount
(Qty*R-run Time by model) Total min. / Year
17 771 000

Praha,
December 9,
2013

Prepared

Checked

Approved

INDNI

Zdroj: Interní podklady společnosti 2013

Tabulka je rozdělena dle jednotlivých kategorií fixních nákladů společnosti. Patří sem přímé a nepřímé mzdy, náklady na výrobu (energie, opravy a údržba atd.), náklady na externí výzkum a vývoj, odpisy. Celkové náklady na jednotlivé kategorie jsou známe např. z plánu odpisů, zahrnutém v investičním plánu společnosti, personálního plánu, kde jsou informace o mzdách zaměstnanců na základě kolektivní smlouvy a z minulých dat v případě spotřeby energie (spotřeba energie se množstevně mění minimálně, dochází zde spíše k růstu ceny této energie).

Klíčovou položkou při nákladových kalkulacích je již zmíněný standardní čas výroby, tzv. Standard time, jehož příklad je znázorněn pomocí tabulky č. 4. Hodnota nákladů na jednu minutu času např. přímých mezd na výrobu PDP televize se zjistí podílem celkových nákladů na přímé mzdy (uvedené v tabulce „Oracle rates 2013“ v kolonce „Total cost“) a celkovým součtem minut potřebných na výrobu PDP televizí na celý rok (uvedené v tabulce „Standard time“). Tato částka se pro zjištění nákladů na přímé mzdy při výrobě jedné televize vynásobí standardním časem výroby (např. v případě PDP televizorů 58 minut).

Pro jistotu bude uveden ještě výpočet nákladů na energii na jednu vyrobenou televizi ve společnosti. Jelikož je známá průměrná spotřeba energie v rámci jednoho roku a prognóza vývoje její ceny, tak lze určit přibližnou cenu. Díky tomu jsou známy celkové náklady na spotřebu energie v rámci daného roku a tato částka se poté vydělí počtem minut potřebných pro výrobu daného typu televize v daném roce. Tím se zjistí, kolik budou činit náklady na energii za jednu minutu výroby. Dále se tato částka vynásobí minutami standardního času (PDP 58 minut, LCD 33 minut, resp. změnou těchto minut v polovině roku), po který bude produkt na výrobní lince, a tím se získá velikost nákladů na energii pro výrobu jednoho kusu televize.

Stejným způsobem budeme pokračovat i v případě dalších fixních nákladů společnosti a to jak fixních výrobních nákladů, tak i fixních externích nákladů na vývoj a výzkum.

Výrobní cena televize

Na základě výše popsaného mechanismu výpočtu jednotlivých položek výrobní ceny produktu se zjistí konkrétní nákladové ceny jednotlivých modelů televizí,

které společnost PAVCCZ vyrábí. Jednotlivé výrobní kalkulace produktů společnosti je možné nalézt také ve zmíněné databázi I-Cast.

Nákladová cena jednotlivých produktů se skládá z několika položek, jejichž výpočet názorně vyobrazuje následující obrázek.

Obrázek 8: Výpočet výrobních nákladů produktu

1. Materiálové náklady
2. Přímé prodejní náklady
3. Fixní výrobní náklady
4. Fixní externí náklady

Náklady na výrobu produktu

Zdroj: Vlastní zpracování 2013

Následným rozdílem mezi stanovenou prodejní cenou vyrobené televize a její nákladovou cenou získáme zisk, který společnost obdrží při prodeji této televize.

5.4 ROZPOČTY VE SPOLEČNOSTI

Jak již bylo zmíněno, společnost PAVCCZ sestavuje plány na období jednoho roku. Na začátku celého plánovaného období se sestavuje plán PSI, tzn. plán výroby, prodeje a zásob společnosti. Nejdříve však musí dojít ke stanovení skladby produktů, které se budou vyrábět a prodávat a také složení daných výrobků, které se určuje v Japonsku. Plán PSI, stejně jako všechny ostatní ve společnosti, je sestaven podle jednotlivých měsíců plánovaného období a je výchozím pro všechny ostatní plány. V návaznosti na to je sestaven obchodní plán společnosti, tzv. Business plan, který v sobě zahrnuje personální plán, investiční plán, plán nákladů apod., které již při znalosti plánu výroby a prodeje lze určit. Opětovně jsou jednotlivé plány sestavovány podle jednotlivých měsíců. Následně je sestavena rozpočtová výsledovka a po ní rozpočtová rozvaha společnosti a rozpočet cash-flow. PAVCCZ pro zpřesnění svého ročního plánu využívá forecast, který sestavuje každý měsíc.

Jak již bylo řečeno na začátku této podkapitoly, výchozím plánem pro sestavení rozpočtové výsledovky a dalších rozpočtů je plán PSI a proto se před samotnou analýzou rozpočtovaných výkazů bude práce zabývat tímto plánem. Nejdříve je však vhodné alespoň krátce nastínit zdroje informací pro sestavení jednotlivých plánů a výkazů.

Informační vstupy do plánů a výkazů:

- oddělení nákupu - plán zásob materiálu, plateb za materiál a vývoj závazků,
- oddělení lidských zdrojů - plán zaměstnanců, jejichž počty se plánují na základě konzultací a požadavků jednotlivých oddělení a plán personálních nákladů,
- oddělení engineeringu – plán investic,
- oddělení financí a účetnictví – režijní náklady všech středisek,
- mateřská společnost – potvrzení výhledu na placení patentů, reklamy, podpory prodeje.
- informační systémy společnosti (např. I-Cast) – zbylé potřebné informace

Dále je třeba upozornit na to, že veškeré informace uvedené v rámci kapitoly „Rozpočty ve společnosti“ jsou upravené finančním ředitelem společnosti PAVCCZ, kvůli dodržování pravidel firemní politiky společnosti.

5.4.1 Plán PSI

Základním plánovacím nástrojem pro vytvoření rozpočtů je plán PSI, kdy P znamená výroba (Production), S představuje prodeje (Sales) a posledním písmenem je I, které představuje zásoby (Inventory) společnosti PAVCCZ.

Ve své struktuře je rozdělen dle jednotlivých kategorií, tzn. na LCD a PDP televizory. U jednotlivých kategorií lze vidět, jaká je plánovaná produkce, prodeje i zásoby jak v množstevním (Qty), tak i v peněžním vyjádření (AMT; v prodejních cenách). PSI plán je sestaven v rozdělení na jednotlivé měsíce a každý se dále dělí na tři samostatné sloupce pro výrobu, prodej a zásoby. To znázorňuje následující tabulka č. 5, kde jsou pro ilustraci vybrány pouze 2 měsíce. Je zde také uvedena

kolonka velikosti zásob společnosti z předchozího měsíce, kterou je potřeba znát při výpočtu velikosti zásob v podniku pro daný měsíc.

Uvedený plán PSI je rozdělen pouze podle jednotlivých kategorií výrobků. Ve skutečnosti společnost samozřejmě vytváří i jeho podrobnější verzi, kde se jednotlivé kategorie dále dělí na modely, které společnost v daném období plánuje vyrábět. Tuto podrobnější verzi PSI plánu bohužel společnost nemohla poskytnout z důvodů své firemní politiky, a proto je zde uvedena pouze tato zkrácená verze, která znázorňuje hlavní kategorie produktů společnosti.

Tabulka 6: Plán PSI podle kategorií produktů

Unit: pcs, 1000CZK

		MAR		APR			MAY		
		I	P	S	I	P	S	I	
LCD	QTY	BP	24 100	121 000	120 324	24 776	189 000	188 993	24 783
	AMT	BP	277 873	1 395 130	1 387 336	285 667	2 179 170	2 179 089	285 748
LCD OEM	QTY	BP	0	6 726	6 726	0	8 587	8 587	0
	AMT	BP	0	33 563	33 563	0	42 849	42 849	0
PDP	QTY	BP	8 900	18 000	17 460	9 440	22 000	22 265	9 175
	AMT	BP	134 301	271 620	263 471	142 450	331 980	335 979	138 451
Total PAVCCZ SALES	QTY	BP	33 000	145 726	144 510	34 216	219 587	219 845	33 958
	AMT	BP	412 174	1 700 313	1 684 370	428 117	2 553 999	2 557 917	424 199
Inventory value	AMT	LCD	230 878			237 354			237 421
		PDP	107 245			113 752			110 559
		TTL	338 123			351 106			347 980

	Frozen Cost	Sales Price
LCD	9580	11530
LCD OEM	4380,5	4990
PDP	12050	15090

Zdroj: Interní podklady společnosti 2013

Kolonka výroby (označena písmenkem P), představuje *výrobní plán* společnosti PAVCCZ, který vychází z *plánu objednávek a minulých prodejů*, který se sestavuje na základě obdržených potvrzených (tzn. závazných) a obdržených předběžných objednávek na následující období. Tento plán je opětovně rozdělen na dvě základní výrobní kategorie produktů, tzn. PDP a LCD televizory a dále se dělí na produkci televizí a sestav (Systems). Jednotlivé kategorie jsou dále rozděleny podle oblastí, pro kterou se vyrábí, tzn. Evropa, Rusko a dříve používané CISCO. V případě CISCO se jedná o historickou zkratku vzniklou po rozpadu Sovětského svazu a představuje Společenství nezávislých států, kam se již z PAVCCZ nevyváží a o tuto oblast se stará jiná odbytová jednotka sídlící v Moskvě.

Produkce pro jednotlivé oblasti se dále dělí podle toho, zda jsou produkty vyráběné v České republice společností PAVCCZ nebo externí společností, která sama připraví technické řešení výroby, tzn. vývoj i výrobu má plně v kompetenci externí společnost. Ta potřebuje pouze od společností PAVCCZ schválit své technické řešení daných produktů a společnost poté tyto produkty odkoupí jako zboží. Tento způsob řešení se označuje zkratkou ODM, která znamená Outsourced Design & Manufacturing.

Tabulka 7: Plán objednávek a prodejů

				Apr	May	
PDP	TV	Europe	Conti	CZ	11 200	14 300
			UK	CZ	5 600	7 150
					16 800	21 450
		Russia		CZ	560	715
	System	Europe		CZ	100	100
		Russia		CZ		
		CISCO		CZ		
					100	100
					17 460	22 265

					Apr	May	
LCD	TV	Europe	Conti	CZ	90 000	150 000	
			Conti	ODM	3 920	5 005	
			UK	CZ	27 500	35 395	
			UK	ODM	1 680	2 145	
						123 100	192 545
		Russia			CZ	2 694	3 468
					ODM	1 126	1 437
						3 820	4 905
	System	Europe			CZ	100	100
		Russia			CZ	30	30
		CISCO			CZ		
						130	130
					127 050	197 580	

LCD

CZ	120 324	188 993
ODM	6 726	8 587
TTL	127 050	197 580

Zdroj: Interní podklady společnosti 2013

Žlutě označené kolonky v tabulce č. 7 představují součtové řádky jednotlivých kategorií a zelená plocha představuje celkový součet pro LCD i PDP televize. Tato hodnota je převedena do PSI plánu do sloupce plánovaných prodejů.

Protože společnost i nadále má většinu svých klíčových dodavatelů v zámoří (Taiwan, Japonsko, Čína, Malajsie atd.), provádí se u objednávek „fixing“ na dobu tří měsíců, kdy objednávky nemohou být zrušeny. Důvodem tohoto zafixování objednávek je, že dovození potřebného materiálu ze zámoří do plzeňské pobočky PAVCCZ trvá nejméně 45 dní.

Pro výpočet kolonky P, tzn. produkce v peněžním vyjádření v plánu PSI, se použije násobek množství dané položky (např. množství prodejů u LCD televizorů) a prodejní ceny daného typu televizoru (v našem případě LCD televizoru). Prodejní cena, stejně jako průměrná skladová cena („Frozen cost“), je uvedena pro jednotlivé kategorie pod tabulkou PSI plánu.

Stejným způsobem se získají i kolonky S, tj. prodejů v peněžním vyjádření. K hodnotě zásob daného období (kolonka I) dojdeme sečtením položek zásob z předcházejícího období a plánované výroby a následným odečtením plánovaných prodejů.

$$I_{\text{předchozí měsíc}} + P_{\text{daného měsíce}} - S_{\text{daného měsíce}} = I_{\text{daného měsíce}}$$

Pod jednotlivými kategoriemi produktů je uveden celkový součet jednotlivých sloupců jak v naturálním, tak i v peněžním vyjádření, který je vyznačen modrou barvou. Součástí PSI plánu je také výpočet hodnoty zásob, který je v tabulce zvýrazněn fialovou barvou. Hodnota zásob jednotlivých kategorií se získá násobkem množství zásob v daném období a průměrné skladové ceny daného produktu, která je na obrázku označena jako „Frozen cost“.

5.4.2 Rozpočtová výsledovka

Struktura rozpočtové výsledovky podniku PAVCCZ je, jak bylo již uvedeno dříve, shodná se strukturou kalkulace pro každou vyráběnou televizi ve společnosti. Rozpočtová výsledovka je proti kalkulaci dále rozšířena o ostatní náklady/výnosy a hospodářský výsledek před zdaněním. Tento výkaz společnosti vychází již ze zmíněného plánu PSI, který byl rozebrán v předchozí podkapitole.

Tabulka 8: Základní struktura rozpočtové výsledovky

Sales	Tržby
Material cost	Materiálové náklady
Direct selling expenses	Přímé prodejní náklady
Marginal Profit	Hrubá marže
In-factory fixed cost	"Fixní" výrobní náklady
Out-factory fixed cost	"Fixní" externí náklady
Non Operating Profit/Loss	Ostatní náklady/výnosy
Profit Before Tax = PBT	Hospodářský výsledek před zdaněním

Zdroj: Vlastní zpracování 2013

Rozpočtová výsledovka je rozdělena na tři samostatné části. První dvě části se věnují jednotlivým kategoriím produktů, tzn. PDP a LCD televizory a třetí část je tvořena součtem těchto dvou položek. Pro přehlednost je zde uvedena pouze dubnová rozpočtová výsledovka pro PDP televizory po jednotlivých částech. V každé kolonce je také pro přehlednost uvedeno procentní vyjádření. Dále je ještě třeba pro porozumění tabulce vysvětlit pojmy BP13 a L/Y. Označení BP13 znamená, že se jedná o hodnoty vycházející z „Business plan“, tzn. z obchodního plánu společnosti. Jedná se tedy o před

začátkem roku schválený plán hospodaření na daný rok (v našem případě rok 2013). Zkratka L/Y (= Last year) představuje výsledek za stejné období minulého roku.

Tabulka 9: Rozpočtová výsledovka - Hrubá marže (v tis. Kč)

			PDP			
			BP13 v 5.0		L/Y	
			Amount	%	Amount	%
Production		生産	(18 000)	(103,1)%	(17 820)	(103,1)%
			271 620	103,1%	277 052	106,2%
	In-House	製品	(17 460)	(100,0)%	(17 285)	(100,0)%
	OEM	商品	263 471	100,0%	260 837	100,0%
			(0)		(0)	
Sales		販売	(17 460)	(100,0)%	(17 285)	(100,0)%
			263 471	100,0%	260 837	100,0%
	Dirct material	直接材料費	216 900	82,3%	227 205	87,1%
	Cost of merchandise	買入原価	0		0	
	Outsourcing cost	外注加工費	1 317	0,5%	1 304	0,5%
	Other outsourcing	その他加工費	0	0,0%	0	0,0%
	Tooling	金型費	0	0,0%	0	0,0%
Dirct Material TTL		直接材料費 計	218 217	82,8%	228 509	87,6%
Sales Promotion		拡売費	5 269	2,0%	5 217	2,0%
Transport		運送費	132	0,1%	130	0,1%
Storage		保管料	790	0,3%	783	0,3%
TAF		技術役務費	2 635	1,0%	2 608	1,0%
Brand license fee		ブランド費	2 635	1,0%	2 608	1,0%
Patent license fee		特許料	5 269	2,0%	5 217	2,0%
PE fee		PE費	790	0,3%	783	0,3%
Service reserve		返品引当費	263	0,1%	261	0,1%
VDBG Fee		営業役務費	527	0,2%	522	0,2%
Insurance of cargo		保険料	53	0,0%	52	0,0%
Variable cost TTL		比例費 計	236 581	89,8%	246 690	94,6%
Marginal Profit		限界利益	26 890	10,2%	14 147	5,4%

Zdroj: Interní podklady společnosti 2013

Společnost PAVCCZ je součástí skupiny Panasonic, a proto své výkazy sestavuje v anglickém jazyce a k jednotlivým řádkům rozpočtové výsledovky je připojen i japonský výraz pro danou položku.

Jak bylo již zmíněno, rozpočtová výsledovka společnosti PAVCCZ vychází z plánu PSI. Přesněji řečeno z plánu PSI se získá v tabulce č. 9 položky „Production“ a „Sales“. Kolonka „Production“ (Výroba) v rozpočtové výsledovce je velikostně shodná s kolonkou „P“ v plánu PSI. To samé platí i pro kolonku „Sales“ (Prodej) v rozpočtové

výsledovce a kolonku „S“ v plánu PSI. Kolonka „Sales“ neboli prodeje je v rozpočtové výsledovce dále rozdělena na položky In-House a OEM. In-House production znamená výrobu v plzeňské továrně, tedy v PAVCCZ. Naproti tomu OEM (Outsourced Equipment & Manufacturing) znamená výrobu dané produkce u externího výrobce, který připraví výrobu na již zadaný technický popis produktu, tzn. na základě dokumentace od japonského výzkumu a vývoje (R&D) společnosti PAVCCZ. Vybraný výrobce objedná potřebnou výrobní technologii včetně vstřikovacích forem pro své subdodavatele plastových dílů a až poté začne s výrobou daných produktů. Položka „Sales“ je dána součtem kolonek In-House a OEM.

Pro zjištění hodnoty hrubé marže (Marginal profit) je třeba od prodejů odečíst variabilní náklady. Variabilní náklady ve společnosti PAVCCZ se skládají z celkového přímého materiálu (Direct Material TTL) a přímých prodejních nákladů (Direct selling expenses).

Celkový přímý materiál se zjistí ze součtu přímého materiálu na výrobu televizí v PAVCCZ, nákladů na nakoupené zboží (produkty od jiných společností), outsourcingových nákladů, položky další náklady outsourcingu a nákladů na nářadí. Přímé materiálové náklady se zjišťují dle sestavených kusovníků (tzv. B. O. M. = Bill of Material) ve společnosti pro jednotlivé modely televizí. Sledují se po celý rok v aktuálních cenách a ve čtvrtletně aktualizovaných „Frozen cost“, tzn. průměrných skladových cenách. Pro každou televizi je tak v systému I-Cast velice rozsáhlá databáze materiálových položek, které tvoří materiálové náklady na daný model televize. V tabulce č. 9 lze také vidět, kolik procent tvoří přímý materiál na výrobu vlastních televizí a kolik procent tvoří outsourcingové náklady.

Do položky přímé prodejní náklady, tzv. Direct selling expenses patří všechny zbylé položky v tabulce č. 9. Jedná se tedy o podporu prodeje (Sales promotion), náklady na dopravu (Transport), náklady na skladování (Storage), poplatky za technickou podporu (TAF; Technical assistance fee), poplatek za používání a propagaci značky Panasonic (Brand licence fee), poplatek za technické řešení někoho jiného neboli za používání patentů (Patent licence fee), poplatek společnosti Panasonic Europe za logistiku a právní podporu (PE fee), centrální rezerva na reklamace (Service reserve), poplatky placené japonské centrále (VDBG fee) související s prováděním

marketingových studií, cenových analýz apod., které souvisí s činností společnosti PAVCCZ a poslední položkou jsou náklady na pojištění přepravy hotových výrobků k zákazníkovi (Insurance of cargo). Velikost většiny z těchto nákladů je dána stanoveným procentem k obratu společnosti, např. Brand fee představuje přibližně 1 % z obratu, stejně jako Technical assistance fee. V tabulce č. 8 je opět možné vidět procentní vyjádření jednotlivých položek.

V následující tabulce č. 10 je znázorněn postup zjištění celkových fixních nákladů společnosti (Fixed cost TTL), zjištění provozního zisku společnosti (Operating profit) a jsou zde také uvedeny položky ostatních nákladů/výnosů, rozdíl mezi produkcí a výrobou a následný výpočet hospodářského výsledku před zdaněním pro stanovené období (měsíc duben).

Tabulka 10: Rozpočtová výsledovka - celkové fixní náklady, provozní zisk, ostatní náklady/výnosy a hospodářský výsledek společnosti před zdaněním

		PDP			
		BP13 v 5.0		L/Y	
		Amount	%	Amount	%
Direct Labour	直接労務費	5 888	2,2%	6 065	2,3%
Indirect Labour (CZ)	間接人件費 (CZ)	3 908	1,5%	4 025	1,5%
Indirect Labour (JP)	間接人件費 (JP)	0	0,0%	0	0,0%
Depreciation	減価償却費	4 583	1,7%	4 721	1,8%
Department expense	部門経費	4 098	1,6%	4 221	1,6%
External Mtr'l W/H	外部材料倉庫費		0,0%	0	0,0%
R&D Transfer	R&D振替		0,0%	0	0,0%
In-factory fixed cost	工場固定費	18 478	7,0%	19 032	7,3%
PMUK R&D	PMUK R&D	0	0,0%	0	0,0%
PMUK CS	PMUK CS	0	0,0%	0	0,0%
PESDL R&D	PESDL R&D	0	0,0%	0	0,0%
PAVC-E	PAVC-E	0	0,0%	0	0,0%
VDBG R&D	VDBG R&D	14 140	5,4%	14 140	5,4%
PAVCCZ R&D	PAVCCZ R&D	0	0,0%	0	0,0%
Out-factory fixed cost	工場外固定費	14 140	5,4%	14 140	5,4%
Fixed cost TTL	固定費 計	32 618	12,4%	33 172	12,7%
Prod./Sales Differences	生販稼動差	-407	-0,2%	-811	-0,3%
Operating Profit	営業利益	-6 135	-2,3%	-19 836	-7,6%
Interest loss/ profit	金利	0	0,0%	0	0,0%
Exchange loss/ profit	為替換算差損益	-6 587	-2,5%	3 913	1,5%
Others	その他	0	0,0%	0	0,0%
Non operating loss/ profit	営業外損益	-6 587	-2,5%	3 913	1,5%
Profit before tax	税前提利益	-12 722	-4,8%	-15 923	-6,1%

Zdroj: Interní podklady společnosti 2013

Celkové fixní náklady společnosti se skládají z fixních výrobních nákladů (In-factory fixed cost) a fixních externích nákladů (Out-factory fixed cost). Těmito fixními náklady a jejich obsahem se zabývala již analýza výrobní kalkulační. V tabulce č. 10 tedy lze vidět, že fixní výrobní náklady se skládají z přímých mezd (Direct labour), nepřímých mezd (Indirect labour) českých a japonských pracovníků, odpisů (Depreciation), režijních nákladů (Department expenses), nákladů na externí materiálový sklad, tzn. náklady na nájem a provoz tohoto skladu (External Mtr'l W/H) a nákladů na výzkum a vývoj, který společnost PAVCCZ provádí sama pro jiné subjekty (R&D transfer). Společnost v roce 2011, jak již bylo zmíněno dříve, zrušila činnost svého vlastního oddělení výzkumu a vývoje a proto jsou tyto náklady nulové.

Fixní externí náklady společnosti představují náklady na výzkum a vývoj (R&D náklady). Ten je realizován prostřednictvím ultimátní mateřské společnosti Panasonic Corporation sídlící v japonské Osace. Díky tomu je jedinou položkou, která není nulová, v této části tabulky, pouze kolonka VDBG R&D, která představuje společnost Panasonic Corporation. Zbylé položky představují bývalá centra výzkumu a vývoje společností v rámci skupiny Panasonic, které většinou před rokem 2009 provozovaly své vlastní oddělení výzkumu a vývoje a spolupracovaly se společností PAVCCZ v této oblasti. Z tohoto důvodu jsou všechny položky, kromě VDBG R&D, nulové.

Všechny fixní náklady (mzdy, odpisy, ostatní režijní náklady atd.), stejně jako v případě kalkulační, se přes tabulku zvanou „ORACLE rates“ alokují do skladové ceny výrobku pomocí minut standardního času a dále se tyto náklady dostanou do rozpočtové výsledovky. Průměrná doba výroby u jednotlivých modelů televizí se měří a dále se ji společnost snaží zkracovat.

Tabulka „Standard time“ je uvedena již v podkapitole zabývající se analýzou kalkulační ve společnosti PAVCCZ. Proto zde již nebude uvedena. V této tabulce č. 4, jak již bylo uvedeno, lze vidět, jaký je standardní čas výroby obou kategorií produktů společnosti. Dále je zde uvedeno množství televizí, které se mají v daném období (měsíci) vyrobit u jednotlivých kategorií produktů. Násobkem standardního času výroby a plánovaného množství se získá celkový potřebný počet minut pro výrobu daného množství televizí ve sledovaném období.

Následně, stejně jako u kalkulací společnosti, se použije tabulka „Oracle rates 2013“ (tabulka č. 5), která je rozdělena dle jednotlivých kategorií fixních nákladů společnosti. Patří sem přímé a nepřímé mzdy, náklady na výrobu, náklady na externí výzkum a vývoj, odpisy. Celkové náklady na jednotlivé kategorie jsou známy z obchodního plánu (personální plán, plán odpisů atd.), na základě hodnot z minulých období (spotřeba energie) apod.

Velice důležitou položkou při výpočtu je již zmiňovaný standardní čas výroby. Výpočet pro zjištění hodnoty nákladů na jednu minutu času byl již vysvětlen v podkapitole Kalkulace ve společnosti. Raději zde však bude připomenuta. Výpočet velikosti nákladů na jednu minutu např. přímých mezd na výrobu PDP televize se zjistí podílem celkových nákladů na přímé mzdy a celkového součtu minut potřebných na výrobu tohoto druhu televizí na celý rok. Tato částka se pak vynásobí standardním časem výroby, aby se zjistily náklady na přímé mzdy na jednu televizi. Vynásobením této částky a množstvím plánované výroby PDP televizorů na dané období se vypočítá položka nákladů na přímé mzdy. Výsledky, týkající se fixních nákladů, v tabulce č. 9 mohou být zkráceny zpřístupněnými upravenými hodnotami, které jsem měla k dispozici od společnosti PAVCCZ a díky tomu je také omezena plná vypovídací schopnost. Poskytnutá data musela být upravena s ohledem na jejich diskrétní charakter.

Další položkou rozpočtované výsledovky je rozdíl mezi vyrobenými a prodanými televizemi (Prod./sales differences), která se vypočítá pouze odečtením těchto dvou položek rozpočtové výsledovky. Je tedy logické, že v případě, že se počet vyrobených i prodaných televizí rovná, tak je v této položce rozpočtové výsledovky nula. V opačném případě je v položce kladné či záporné číslo. Jedná se zde o korekci vynaložených nákladů. V rozpočtové výsledovce se musí upravit tato položka, např. musí se odečíst hodnota zásob na skladě, protože tato hodnota vstupuje do rozvahy jako změna stavu zásob.

Provozní zisk společnosti je vypočítán jako rozdíl hrubé marže a celkových fixních nákladů, ke kterému se poté přičte položka rozdíl mezi výrobou a prodejem.

Hrubá marže – Celkové FN + Rozdíl mezi výrobou a prodejem = provozní zisk

Do ostatních nákladů a výnosů společnosti (Non operating profit/loss) patří úroková ztráta/zisk (Interest loss/profit), kurzová ztráta/zisk (Exchange loss/profit) z důvodu používání více měn a položka další, do které spadají ostatní náklady na financování společnosti. Hospodaření PAVCCZ je značně závislé na fluktuaci kurzu Kč vs. EUR a GBP, v tržbách a US a JPY v materiálech a dalších nákladech. To je dáno tím, že podnikatelský subjekt prodává i nakupuje v zahraničí. Z tohoto důvodu se společnost zajišťuje proti kurzovým rizikům, podle korporátních pravidel, nákupem forwardových kontraktů.

Protože společnost sestavuje své finanční výkazy v souladu s požadavky účetních standardů US GAAP, tak do těchto dalších nákladů nepatří pojištění, které by sem bylo zahrnuto v případě české legislativy ve finančním výsledku hospodaření. V případě US GAAP tato položka spadá do provozních nákladů (Operating cost). V našem případě se položka pojištění vyskytuje v přímých prodejních nákladech společnosti (Direct selling expenses), jak již bylo uvedeno dříve.

Poslední položkou výkazu je hospodářský výsledek před zdaněním (Profit Before Tax, PBT), který se vypočte jako součet provozního zisku společnosti a ostatních výnosů a nákladů.

5.4.3 Rozpočtová rozvaha

V případě rozpočtové rozvahy bohužel společnost, na základě pravidel své firemní politiky, nemohla dát plně vypovídající vzorovou rozpočtovou rozvahu. K dispozici byla poskytnuta pouze upravená podoba s hodnotami, které neodpovídají předchozím analyzovaným plánům a rozpočtové výsledovce. Proto se tato část práce zaměří pouze na popsání její struktury.

Mezi hlavní aktivní položky rozpočtové rozvahy, které společnost využívá, patří:

Oběžná aktiva

- krátkodobý finanční majetek – peníze, účty v bankách
- pohledávky – pohledávky z obchodních vztahů, pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba, stát – daňové pohledávky, krátkodobé poskytnuté zálohy, dohadné účty aktivní a jiné pohledávky

- zásoby – materiál, nedokončená výroba a polotovary, hotové výrobky (získám z plánu PSI), zboží
- časová rozlišení – náklady příštích období

Dlouhodobá aktiva

- dlouhodobý majetek – dlouhodobý hmotný majetek (pozemky a stavby), nedokončený dlouhodobý majetek, poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek

Mezi hlavní pasivní položky rozpočtové rozvahy, které společnost využívá, patří:

Vlastní kapitál

- základní kapitál
- kapitálové fondy – ostatní kapitálové fondy, oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků
- zákonný rezervní fond
- výsledek hospodaření minulých let
- výsledek hospodaření běžného účetního období

Závazky

- rezervy – ostatní rezervy
- krátkodobé závazky - závazky z obchodních vztahů, závazky k zaměstnancům, závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění, stát – daňové závazky a dotace, dohadné účty pasivní a jiné závazky
- výdaje příštích období

5.4.4 Tvorba, kontrola a odesílání rozpočtů

Veškeré rozpočty společnosti jsou plánované manažery finančního oddělení a jsou vytvářeny pomocí Microsoft Excel. Na finální tvorbě výkazů se podílí zhruba 20 lidí, mezi které patří manažeři všech oddělení ve společnosti spolu s dalšími pracovníky daných oddělení mimo manažerskou úroveň a vybraní pracovníci finančního oddělení.

Výkazy pro japonskou centrálu jsou sestavovány dle US GAAP, a na základě toho je nutná konverze účetních výkazů společnosti sestavovaných na základě české legislativy.

V rámci celého roku jsou pravidelně pro vrcholový management a pro japonskou centrálu sestavovány měsíční reporty poskytující informace o plnění stanoveného obchodního a finančního plánu společnosti. Tyto výkazy jsou agregované s podobou účetních výkazů, to znamená, že se jedná o rozvahu, výsledovku a výkaz cash-flow, které jsou pro zasílání do Japonska vytvářeny podle US GAAP standardů.

Díky stejné struktuře sestavovaných rozpočtů a vypracovávaných reportů o skutečných výsledcích společnosti je možno porovnávat plánovaný a skutečný stav, čímž jsou získány informace o odchylkách, které jsou zjišťovány v jednotlivých položkách rozvahy, výsledovky a výkazu cash-flow. Tyto odchylky mají podobu absolutního vyjádření, protože se jedná o rozdíl mezi rozpočtovaným (plánovaným) stavem a skutečností.

Součástí odesílaných reportů do Japonska je také aktualizovaný výhled na další plánované měsíce, který je upraven podle aktuálního (skutečného) plnění dosavadního plánu společnosti.

Veškeré vytvářené rozpočty jsou přes portálové rozhraní centrály odesílány jako reportové zprávy do Japonska. Deadline, tj. mezní termín, pro podání informací o výsledku hospodaření v daném formátu japonské databáze se musí odeslat do 8.11. daného roku. Tento termín je závazný pro všechny společnosti v rámci skupiny Panasonic vyrábějící televize kvůli procesu konsolidace.

6 ZHODNOCENÍ A NAVRŽENÁ DOPORUČENÍ

6.1 ZHODNOCENÍ KALKULACÍ A ROZPOČTŮ

Na základě toho, že společnost, z důvodu své firemní politiky, nemohla poskytnout reálná data týkající se sestavování výrobních kalkulací a rozpočtových výkazů, tj. rozvaha, výsledovka a výkaz cash-flow, mohu pouze obecně hodnotit oblasti kalkulací a rozpočtů ve společnosti PAVCCZ.

Jak již bylo několikrát v této diplomové práci zmíněno, Panasonic AVC Networks Czech, s. r. o. je součástí velkého konsolidačního celku. Ještě v nedávné době společnost vyráběla PDP a LCD televizory na základě požadavků své mateřské společnosti, aniž by do tohoto rozhodování o výrobě či nevýrobě určitých modelů mohla zasahovat. Na základě této neschopnosti učinit rozhodnutí o výrobě byla nucena mateřskou společností vyrábět i určité modely televizorů se ztrátou, která někdy dosahovala hodnoty až 30 %. Společnost tedy nevěnovala a ani nemohla věnovat, tolik pozornosti řízení nákladů např. z důvodu rozhodnutí mateřské společnosti, že společnost PAVCCZ bude odebírat LCD panely od společnosti Panasonic Liquid Crystal Display Czech, s. r. o., což pro společnost bylo nákladově nevýhodné. Takovéto skutečnosti se odrazily i na dlouhodobé ztrátovosti společnosti až do roku 2011.

Na základě této ztrátovosti bylo potřeba, aby došlo ke změně rozhodovacích pravomocí, ke které došlo v roce 2012, díky nimž tyto pravomoci přešly ze strany japonské centrály na stranu finančního ředitele PAVCCZ. V tomto roce také došlo ke změně strategie, která stanovila, že primárně se musí společnosti v rámci skupiny Panasonic Corporation zaměřit na hospodaření se ziskem a až poté obchodovat s ostatními podniky v rámci konsolidačního celku. Dřívější strategie společnosti byla však nastavena tak, že součástky, resp. komponenty potřebné k výrobě daných televizorů musela nakupovat od podniků v rámci konsolidačního celku, což bylo v řadě případů značně nevýhodné, protože náklady na výrobu určitých modelů televizorů byly vyšší než jejich stanovená prodejní cena.

Společnost i v současné době většinu potřebných materiálů a komponentů na výrobu vlastních produktů nakupuje v zahraničí, např. v Číně, Malajsii, kde je poměrně dlouhá doba na doručení tohoto zboží (přibližně 45 dnů).

Na základě poskytnutých podkladů o procesu rozpočtování a na základě několika rozhovorů s finančním ředitelem společnosti PAVCCZ mohu konstatovat, že ve společnosti dochází ke kontinuální (měsíční) úpravě rozpočtovaných výkazů, tzn. rozvahy, výsledovky a výkazu cash-flow, na další plánované měsíce.

Dle mého názoru je tento systém rozpočtování dobře fungující až na malé nedostatky, které jsou spojeny s neposkytováním detailnějších informací o činnostech, které pro společnost PAVCCZ vykonává její ultimátní mateřská společnost Panasonic Corporation sídlící v japonské Osace a společnost Panasonic Marketing Europe GmbH. Panasonic Corporation pro PAVCCZ vykonává činnosti spojené s vývojem a výzkumem (R&D), kvůli neexistenci vlastního oddělení R&D ve společnosti, které bylo v roce 2011 zrušeno a společnost Panasonic Marketing Europe GmbH zabezpečuje marketingové činnosti. Bohužel v obou zmíněných oblastech PAVCCZ získává k tvorbě rozpočtů pouze minimální množství informací, týkající se konkrétní vynaložené částky, kterou mají rozdělit na jednotlivé modely. Společnost má dokonce i někdy obtíže určit, jaká částka např. z marketingových nákladů byla vynaložena na PDP televizory a výši nákladů na LCD televizory. V případě reklamy zaměřené na podporu image značky Panasonic toto přesné rozdělení není nutné. Z hlediska prodejní kampaně už ale má značný význam, aby bylo možno marketingové náklady správně přiřadit na modely, kterých se týkaly a ne na všechny vyráběné modely, což je ve společnosti PAVCCZ současnou praxí. Stejně tak tomu je i u nákladů na výzkum a vývoj.

6.2 NAVRHOVANÁ OPATŘENÍ KE ZLEPŠENÍ

V současnosti má již společnost rozhodovací pravomoci značně rozšířené a měla by se proto snažit je co nejefektivněji využít. PAVCCZ i nadále, stejně jako v minulosti, odebírá většinu potřebných materiálů na výrobu svého produktového portfolia ze zahraničí (Čína, Malajsie a další).

Na základě toho, že mi nebyla poskytnuta přesná data ohledně nákladů na potřebný materiál, mohu pouze spekulovat o tom, zda je nákup ze zahraničí pro společnost

výhodnější, resp. zda není. I přesto bych společnosti doporučila, aby využila své nové pravomoci při výběru dodavatelů potřebného materiálu a provedla analýzu, zda není možné tento materiál nutný k výrobě získat také od domácích dodavatelů, např. za nižší cenu při dané kvalitě nebo za stejnou cenu při dané kvalitě, ale při kratší době dodání. Tlak na snižování nákladů by se odrazil v kalkulacích zvýšením dosaženého zisku při pevně stanovené prodejní ceně a v rámci rozpočtů by také došlo ke snižování plánovaných nákladů společnosti. V současnosti doba doručení materiálu objednaného materiálu ze zahraničí do společnosti PAVCCZ představuje minimálně 45 dní. Snižováním této doby by mohla společnost dosáhnout rychlejší době reakce na poptávku.

Je samozřejmé, že by společnost takovou analýzu nemohla provést okamžitě u všech druhů materiálů, které při své výrobě potřebuje. Proto by se nejdříve měla zaměřit na takové druhy materiálů, které představují nejvyšší náklady a poté postupně analyzovat i další. Dle mého názoru by tímto krokem mohla společnost ušetřit velké množství peněžních prostředků, které by alokovala někam jinam, kde je jich potřeba.

Společnost PAVCCZ je pouze výrobní společností, která neprodává své produkty přímo na trh, ale výhradně německé společnosti, na základě podepsané dohody za předem stanovené ceny. Proto není možné s těmito cenami hýbat a musí být v rámci kalkulací tolerovány. Díky znalosti poptávky ze strany německé společnosti a dané prodejní ceny, při výrobních nákladech společnosti, může společnost odhadnout zisk a vytíženost výroby, se kterou může pro dané období počítat.

Má doporučení z hlediska procesu rozpočtování ve společnosti jsou jednoznačná. Společnost by se, dle mého názoru, měla snažit dohodnout se svojí mateřskou společností o poskytování podrobnějších informací jak z hlediska marketingových nákladů, tak i nákladů na výzkum a vývoj. Měla by jí vysvětlit důvody této potřeby, např. že při rozpočtování marketingových nákladů, které se týkají pouze konkrétních modelů, je nezbytné tyto náklady přiřadit pouze na modely, kterých se týkají a ne na všechny vyráběné. To se samozřejmě netýká nákladů, které souvisejí s propagací image značky Panasonic apod. To samé platí také u položek nákladů týkajících se výzkumu a vývoje společnosti, který pro ni vykonává mateřská společnost Panasonic Corporation. Bez znalosti těchto nákladů totiž společnost PAVCCZ nemůže efektivně

řídít své činnosti, to znamená, že nemůže přesně určit, zda se jí vyráběný produkt vyplatí vyrábět.

ZÁVĚR

Cílem této diplomové práce bylo analyzovat proces kalkulací a rozpočtování ve společnosti Panasonic AVC Networks Czech, s. r. o. a z provedených analýz vytvořit možná zlepšení, která by společnosti mohla napomoci v její další podnikatelské činnosti.

Diplomová práce byla složena z části teoretické a praktické. V teoretické části byly shrnuty základní teoretické poznatky vztahující se k tématu dané diplomové práce. První kapitola byla věnována procesu plánování. Druhá kapitola se věnovala procesu kalkulace, kdy byl vymezen pojem kalkulace, její předmět, kalkulační členění nákladů, kalkulační vzorec a kalkulační systém. Byly představeny různé druhy a metody kalkulací. Třetí kapitola práce se zabývala procesem rozpočetnictví, zahrnující jeho základní charakteristiku, hlavní úkoly a funkce rozpočtu, formy rozpočtů, řízení režijních nákladů, sestavení hlavního rozpočtu a kontrolou.

Na teoretickou část práce navázala praktická část, kdy byla ve čtvrté kapitole představena společnost Panasonic AVC Czech, s. r. o. Byly zde poskytnuty základní údaje o společnosti, představena historie společnosti, skupina společnosti, organizační struktura, využívaný informační systém a další důležité skutečnosti, mezi které patřily informace o výzkumu a vývoji, o marketingu a o zúčtování plateb v rámci skupiny. Na čtvrtou kapitolu následně navázala kapitola pátá, která byla věnována analýze plánování, rozpočtování a kalkulování ve společnosti. V podkapitole věnované plánování byly vyjmenovány plány, které jsou ve společnosti PAVCCZ sestavovány a jak dochází k jejich zpřesňování. Dále zde byla poskytnuta informace o rozšíření rozhodovacích pravomocí ve společnosti, o změně její obchodní strategie, o hospodářském roce a způsobu sestavování účetních výkazů. Další podkapitola analýzy byla věnována kalkulacím. Bylo zde uvedeno, jak se ve společnosti oceňují zásoby a skladba výrobní kalkulace, v jejímž rámci byl vysvětlen výpočet jejích jednotlivých částí prostřednictvím tabulky „ORACLE rates 2013“ a minut standardního času (tzv. standard time) výroby jednotlivých kategorií výrobků. Jednalo se o způsob stanovení materiálových nákladů, přímých prodejních nákladů a fixních nákladů. K této analýze byla poskytnuta i grafická podpora některých výpočtů. Poslední podkapitolou páté kapitoly byly rozpočty ve společnosti, zabývající se plánem PSI a se zmíněným

a grafickým zobrazením plánu objednávek a prodejů společnosti. Plán PSI představuje ve společnosti PAVCCZ základní plánovací nástroj, na který navazovala rozpočtová výsledovka. V jejím rámci byla vymezena její základní struktura a byly vysvětleny a analyzovány jednotlivé položky i s grafickým a procentuální vyjádřením. V rámci podkapitoly byl vysvětlen výpočet hodnoty hrubé marže, skladba celkového přímého materiálu, jednotlivé položky přímých prodejních nákladů společnosti, způsob zjištění fixních nákladů, zjištění provozního zisku, obsah položky ostatní nákladů/výnosů, rozdíl mezi produkcí a výrobou a na závěr výpočet hospodářského výsledku před zdanění pro stanovené období. U fixních nákladů společnosti byl představen postup výpočtu jeho jednotlivých částí prostřednictvím tabulky „ORACLE rates 2013“ pomocí minut standardního času. Dále se tato podkapitola práce věnovala rozpočtové rozvaze. Jednalo se pouze o popis jednotlivých položek dané rozvahy, protože skutečné informace nebyly z důvodu firemní politiky k dispozici. Následně v práci byla popsána také kontrola a odesílání rozpočtů. Veškerá uvedená data a výkazy poskytnuté společností PAVCCZ byly kvůli jejich diskrétnímu charakteru značně upraveny a tím byla omezena jejich vypovídací schopnost. V šesté kapitole bylo provedeno celkové zhodnocení oblasti kalkulování a rozpočtování a byla navržena opatření k zlepšení, která by společnosti v těchto oblastech mohla pomoci.

Závěrem této diplomové práce bych chtěla říci, že mě tato práce obohatila, jak o rozšíření teoretických znalostí, tak i o praktické zkušenosti.

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1: Fáze strategického plánování	12
Obrázek 2: Typový kalkulační vzorec	16
Obrázek 3: Retrogradní kalkulační vzorec.....	17
Obrázek 4: Kalkulační vzorec neúplných nákladů.....	26
Obrázek 5: Rozklad odchylky provozního zisku	52
Obrázek 6: Soustava odchylek nákladů	54
Obrázek 7: Zjednodušená organizační struktura společnosti PAVCCZ	58
Obrázek 8: Výpočet výrobních nákladů produktu	71

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Počet zaměstnanců (3 měsíce)	64
Tabulka 2: Struktura kalkulace vyráběné televize	66
Tabulka 3: Vzor části materiálového kusovníku	67
Tabulka 4: Tabulka Standard time	69
Tabulka 5: Oracle rates 2013	69
Tabulka 6: Plán PSI podle kategorií produktů	73
Tabulka 7: Plán objednávek a prodejů	74
Tabulka 8: Základní struktura rozpočtové výsledovky	76
Tabulka 9: Rozpočtová výsledovka - Hrubá marže (v tis. Kč)	77
Tabulka 10: Rozpočtová výsledovka - celkové fixní náklady, provozní zisk, ostatní náklady/výnosy a hospodářský výsledek společnosti před zdaněním.....	79

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

ABC	Activity Based Costing = Kalkulace podle aktivit
AMT	Amount = částka
B.O.M.	Bill of Material = kusovník
BP13	Business plan 2013 = obchodní plán roku 2013
CISCO	Společenství nezávislých států
EUR	Euro
FN	Fixní náklady
GBP	Britská libra
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung = společnost s ručením omezeným
HC	headcount = počet pracovníků
JPY	Japonský jen
LCD	Liquid Crystal Display
Ltd.	Limited company = anglické označení právní formy společnosti
L/Y	Last year = anglické označení pro minulý rok
ODM	Outsourced Design & Manufacturing = externí design a výroba
OEM	Outsourced Equipment & Manufacturing = externí zařízení a výroba
PATRES	Panasonic treasury systém = Pokladní systém společnosti Panasonic
PAVCCZ	Panasonic AVC Networks Czech, s. r. o.
PBT	Profit before tax = hospodářský výsledek před zdaněním
PDP	Plasma Display Panel

PFI	Panasonic Finance
Plc	Public Limited Company = akciová společnost
PLDCZ	Panasonic Liquid Crystal Display Czech, s. r. o.
PSI	Plan of Production, Sales and Inventory = plánu výroby, prodeje a zásob společnosti
PASCZ	Panasonic Automative Systems Czech, s. r. o.
PE fee	Panasonic Europe fee = poplatek Panasonic Europe za logistiku a právní podporu
Qty	Quantity = anglický výraz pro množství
R&D	Research and Development = výzkum a vývoj
s. r. o.	Společnost s ručením omezeným
TAF	Technical assistance fee = poplatek za technickou podporu
TTL	Total = celkem
US	United States = Spojené Státy Americké
USA	United States of America = Spojené Státy Americké
US GAAP	Generally accepted accounting principles = americké účetní standardy
VDBG	Centrála skupiny Panasonic v Japonsku
ZBB	Zero Based Budgeting = rozpočet s nulovým základem

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

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

ESCHENBACH, Rolf. *Controlling*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2004. 814 s. ISBN 80-7357-035-1

FIBÍROVÁ, Jana; ŠOLJÁKOVÁ, Libuše; WAGNER, Jaroslav. *Manažerské účetnictví - nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 392 s. ISBN 978-80-7357-712-4

HOFMEISTER, Roman, STIEGLER, Harald. *Controlling*. 2. vyd. Praha : BABTEXT, 1992. 160 s. ISBN 80-9001178-8-6

HRADECKÝ, Mojmír.; KONEČNÝ, Miloš. *Kalkulace pro podnikatele*. 1. vyd. Praha: Prospektum, 2003. 153 s. ISBN 80-7175-119-7

HRADECKÝ, Mojmír; KRÁL, Bohumil. *Řízení režijních nákladů*. Praha: Prospektum, 1995. 100 s. ISBN 8071750255

HRADECKÝ, Mojmír; LANČA, Jiří; ŠIŠKA, Ladislav. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada, 2008. 259 s. ISBN 978-80-247-2471-3

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

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

STANĚK, Vladimír. *Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů*. 1. vyd. Praha: Grada publishing, 2003. 236 s. ISBN 80-247-0456-0

SYNEK, Miloslav. *Podniková ekonomika*. 3. přepracované a doplněné vyd. Praha: C.H.Beck, 2002. 479 s. ISBN 80-7179-736-7

ŠOLAJKOVÁ, Libuše. *Manažerské účetnictví pro strategické řízení*. 1. vydání. Praha: Management press, 2003. 146 s. ISBN 80-7261-087-2

Ostatní zdroje:

Interní materiály společnosti Panasonic AVC Networks Czech, s.r.o.

www.panasonic.cz

www.panasonic.net

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha A: Tabulka Headcount společnosti PAVCCZ

Příloha B: Tabulka Standard time společnosti PAVCCZ pro rok 2013

Příloha C: Oracle rates 2013 pro PDP společnosti PAVCCZ

Příloha D: PSI plán společnosti PAVCCZ pro rok 2013 začátek

Příloha E: PSI plán společnosti PAVCCZ pro rok 2013 pokračování

Příloha F: Plán objednávek a prodejů společnosti PAVCCZ pro rok 2013

Příloha G: Rozpočtová výsledovka společnosti PAVCCZ pro duben roku 2013

Příloha B: Tabulka Standard time společnosti PAVCCZ pro rok 2013

Standard time	Apr	May	Jun	Jul	Aug	Sep	Oct	Nov	Dec	Jan	Feb	Mar	2013
LCD average	33	33	33	33	33	30	30	30	30	30	30	30	
PDP average	58	58	58	58	58	55	55	55	55	55	55	55	
LCD qty P	121000	189000	153000	181000	126000	219000	288000	281000	196000	121000	138000	161000	
PDP qty P	18000	22000	22000	24000	26000	37000	39000	43000	32000	18000	16000	20000	
LCD total	3993000	6237000	5049000	6303000	4158000	6570000	8040000	8430000	5880000	3630000	4140000	4830000	67260000
PDP total	1044000	1276000	1276000	1392000	1508000	2035000	2145000	2365000	1760000	990000	880000	1100000	17771000

Zdroj: interní podklady společnosti 2013

Příloha C: Oracle rates 2013 pro PDP společnosti PAVCCZ

ORACLE RATES 2013

R-RUN base

PDP		ORACLE SET-UP		Total Cost	Applicable Rate	Applicable Cost for ORACLE	CZK/min.	CZK/hr.
RESOURCE	DIRECT LABOUR	CZK / hrs	Direct Labour	100 228	100%	100 228	5,640	338,399
	INDIRECT LABOUR	CZK / hrs	Indirect Labour	46 898	100%	46 898	2,639	158,341
RESOURCE OVERHEAD								
	MANUFACTURING	CZK / hrs	Utility (Energy) Repair & Mainten. Indirect Material Other Dept.Expense	7 350 4 029 6 608 31 190	100% 100% 100% 100%	7 350 4 029 6 608 31 190	0,414 0,227 0,372 1,755	24,816 13,603 22,311 105,306
	R&D external	CZK / hrs	Total	49 177	100%	49 177	2,767	166,036
	DEPRECIATIONS	CZK / hrs	R&D	169 680	100%	169 680	9,548	572,888
TOTAL Fixed Cost			Depreciations	55 000	100%	55 000	3,095	185,696
				420 983			23,689	1 421,360
				R-Lab Time TTL Amount		Total min. / Year		
				(Qty*R-run Time by model)				17 771 000

Plzeň, December 9, 2013

Prepared _____ Checked _____ Approved _____

Zdroj: interní podklady společnosti 2013

Příloha D: PSI plán společnosti PAVCCZ pro rok 2013 začátek

PSI - 2013-BP ver.5.0

Unit: pos. 1000CZK

	MAR		APR		MAY		JUN		JUL		AUG		SEP						
	I	P	I	P	I	P	I	P	I	P	I	P	I	P					
LCD	BP	24 100	121 000	120 324	24 776	183 000	183 993	24 783	153 000	157 723	20 060	181 042	30 018	126 000	134 122	21 896	219 000	213 844	27 052
	PSI																		
LCD OEM	BP	0	6 726	6 726	0	8 587	8 587	0	8 527	8 527	0	9 008	9 008	0	9 668	9 668	0	13 884	13 884
	PSI																		
PDP	BP	8 900	18 000	17 460	9 440	22 000	22 265	9 175	22 000	22 210	8 965	24 000	24 200	8 715	26 000	25 940	8 775	37 000	38 821
	PSI																		
Total PAVCCZ SALES	BP	33 000	145 726	144 510	34 216	219 587	219 845	33 958	183 527	188 460	29 025	224 008	214 906	38 753	161 668	169 790	50 671	269 884	284 549
	PSI																		
Inventory value	BP	412 174	1 700 313	1 684 370	428 117	2 553 999	2 557 917	424 199	2 138 620	2 196 245	366 574	2 609 540	2 498 297	477 617	1 893 963	1 968 105	354 876	3 090 331	447 023
	PSI																		
Inventory value	LCD	230 878			237 354		237 421		192 175		192 175		287 572		287 572		269 764		259 158
	PDP	107 245			115 752		110 559		108 028		105 015		105 015		105 015		105 239		107 896
Total Inventory value	TTL	338 123			353 106		347 980		300 203		300 203		392 587		392 587		375 003		367 054
	PSI																		

Protein Cost Sales Price
 LCD 8650 111520
 LCD OEM 4380.5 4890
 PDP 12050 15090

Zdroj: interní podklady společnosti 2013

Příloha E: PSI plán společnosti PAVCCZ pro rok 2013 pokračování

	OCT		NOV		DEC		JAN		FEB		MAR		Suma P	Suma S		
	P	S	P	S	P	S	P	S	P	S	P	S				
LCD	BP	263 800	267 538	27 454	281 000	230 387	28 667	156 000	200 545	23 062	120 000	137 187	24 845	181 000	160 743	23 100
	PB	3 050 040	3 055 405	316 545	3 239 500	3 222 962	325 613	2 259 890	2 317 516	265 974	1 351 130	1 581 766	258 509	1 856 200	1 853 456	259 403
	PB	14 712	14 712	0	15 315	15 315	0	13 271	13 271	0	6 842	6 029	0	7 633	7 633	0
	PB	73 413	73 413	0	76 412	76 412	0	53 144	65 222	0	30 085	30 085	0	33 085	33 085	0
	PB	59 000	58 975	8 979	43 000	40 625	11 454	32 000	32 255	9 195	19 000	16 562	7 454	20 000	20 584	6 500
	PB	558 510	558 132	135 495	648 970	611 522	172 841	482 200	531 958	123 725	271 620	249 921	113 034	301 900	310 765	104 121
	PB	321 712	321 265	36 435	339 315	336 225	39 521	241 271	248 525	31 267	145 842	144 817	32 682	160 025	159 778	32 345
	PB	3 751 963	3 746 551	482 059	3 965 212	3 920 796	494 433	2 869 592	2 915 729	389 697	1 659 854	1 821 645	1 861 771	2 196 219	2 202 266	352 524
	PB	268 882	268 882	200 991	268 882	200 991	200 991	200 991	200 991	200 991	200 991	200 991	200 991	200 991	200 991	200 991
	PB	158 021	158 021	98 798	158 021	98 798	98 798	98 798	98 798	98 798	98 798	98 798	98 798	98 798	98 798	98 798
	PB	371 206	371 206	319 729	371 206	319 729	319 729	319 729	319 729	319 729	319 729	319 729	319 729	319 729	319 729	319 729
	LCD	268 882	268 882	200 991	268 882	200 991	200 991	200 991	200 991	200 991	200 991	200 991	200 991	200 991	200 991	200 991
	PB	158 021	158 021	98 798	158 021	98 798	98 798	98 798	98 798	98 798	98 798	98 798	98 798	98 798	98 798	98 798
	TTL	371 206	371 206	319 729	371 206	319 729	319 729	319 729	319 729	319 729	319 729	319 729	319 729	319 729	319 729	319 729
	LCD	268 882	268 882	200 991	268 882	200 991	200 991	200 991	200 991	200 991	200 991	200 991	200 991	200 991	200 991	200 991
	PB	158 021	158 021	98 798	158 021	98 798	98 798	98 798	98 798	98 798	98 798	98 798	98 798	98 798	98 798	98 798
	TTL	371 206	371 206	319 729	371 206	319 729	319 729	319 729	319 729	319 729	319 729	319 729	319 729	319 729	319 729	319 729

Zdroj: interní podklady společnosti 2013

Příloha F: Plán objednávek a prodeju společnosti PAVCCZ pro rok 2013

PDP	TV	Europe	Cont	Apr	May	Jun	Jul	Aug	Sep	Oct	Nov	Dec	Jan	Feb	Mar	2013
				CZ	CZ	CZ	CZ	CZ	CZ	CZ	CZ	CZ	CZ	CZ	CZ	CZ
			UK	11 200	14 300	14 200	13 000	16 090	23 110	24 500	25 500	22 100	11 060	10 040	12 900	200 000
			CZ	5 800	7 150	7 100	7 500	8 045	11 555	12 250	12 750	11 050	5 530	5 020	6 450	100 000
				16 800	21 450	21 300	22 500	24 135	34 665	36 750	38 250	33 150	16 590	15 060	19 350	300 000
		Russia	CZ	580	715	710	750	805	1 156	1 225	1 275	1 105	553	502	644	10 000
	System	Europe	CZ	100	100	200	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	800	9 000
		Russia	CZ													0
		CIS/CD	CZ													0
				100	100	200	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	800	9 000
				17 460	22 265	22 210	24 250	25 940	36 821	38 975	40 525	35 255	18 143	16 562	20 594	319 000

LCD	TV	Europe	Cont	Apr	May	Jun	Jul	Aug	Sep	Oct	Nov	Dec	Jan	Feb	Mar	2013
				CZ	CZ	CZ	CZ	CZ	CZ	CZ	CZ	CZ	CZ	CZ	CZ	CZ
			DDM	3 920	5 005	4 970	5 250	5 635	8 092	8 575	8 925	7 735	3 871	3 514	4 508	70 000
			UK	27 500	35 395	34 140	28 170	30 975	48 835	52 355	54 895	45 245	18 143	15 552	27 794	420 000
			UK	1 860	2 145	2 130	2 250	2 415	3 468	3 875	3 625	3 315	1 859	1 506	1 932	30 000
				123 100	192 545	161 240	185 670	139 025	220 396	274 605	287 645	207 295	123 673	140 572	154 234	2 220 000
		Russia	CZ	2 894	3 468	3 343	2 742	3 017	4 768	5 113	5 362	4 514	1 759	1 505	2 715	41 000
			DDM	1 126	1 437	1 427	1 508	1 618	2 324	2 482	2 563	2 221	1 112	1 009	1 193	20 000
				3 820	4 905	4 770	4 250	4 635	7 092	7 575	7 925	6 735	2 871	2 514	3 908	61 000
	System	Europe	CZ	100	100	200	100	100	200	100	100	200	100	100	200	1 600
		Russia	CZ	30	30	40	30	30	40	30	30	40	30	30	40	400
		CIS/CD	CZ													0
				130	130	240	130	130	240	130	130	240	130	130	240	2 000
				127 050	197 580	166 250	190 050	143 790	227 728	282 310	295 700	214 270	126 674	143 216	168 382	2 283 000

LCD	TV	Europe	Cont	Apr	May	Jun	Jul	Aug	Sep	Oct	Nov	Dec	Jan	Feb	Mar	2013
				CZ	CZ	CZ	CZ	CZ	CZ	CZ	CZ	CZ	CZ	CZ	CZ	CZ
			DDM	6 726	8 567	8 527	9 008	9 666	13 864	14 712	15 313	13 271	6 642	6 029	7 633	120 000
			TTL	127 050	197 580	166 250	190 050	143 790	227 728	282 310	295 700	214 270	126 674	143 216	168 382	2 283 000

LCD

Zdroj: interní podklady společnosti 2013

KRÁLOVÁ, Romana. *Rozpočty a kalkulace jako nástroj řízení u účetní jednotky PAVCC*. Diplomová práce. Plzeň: Fakulta ekonomická ZČU v Plzni. 97 stran, 2013

Klíčová slova: plánování, kalkulace, rozpočet, náklady

Předložená práce je založena na analýze kalkulací a rozpočtů ve společnosti Panasonic AVC Networks Czech, s. r. o. Tato práce je rozdělená na část teoretickou a na část praktickou. Část teoretická je věnována charakterizování plánu, kalkulace a rozpočtu. Kromě toho jsou v teoretické části vysvětleny základní metody a druhy kalkulací a rozpočtů spolu s procesem kontroly. Na část teoretickou navazuje část praktická, která se zabývá představením společnosti a jejích informačních systémů. Velká část práce je zaměřena na analyzování plánů společnosti, způsobu procesu výpočtu jednotlivých položek kalkulací a rozpočtů, které se ve společnosti sestavují. V závěru praktické části je uvedeno zhodnocení a navržena určitá opatření, která by společností měla v řešených oblastech pomoci ke zlepšení.

KRÁLOVÁ, Romana. *Budgets and calculations as a management instrument of the entity PAVCCZ*. Diploma Thesis. Pilsen: Faculty of Economics University of West Bohemia Pilsen, 97 p., 2013.

Key words: planning, calculation, budget, cost

The present thesis is based on analysis of calculations and budgets of company Panasonic AVC Networks Czech, s. r. o. This thesis is divided into a theoretical part and a practical part. The theoretical part is devoted to the characterization of plan, calculation and budget. In addition, the theoretical section explains the basic methods and types of calculations and budgets along with the process of control. The theoretical part is a follow up to the practical part, which is aimed at introduction of company and its information system. The great part of the thesis is focused on analyzing the company's plans, method of calculation process of individual items of calculations and budgeting, which are compiled in the company. In conclusion the practical part presents evaluation and determine measures that the company should help to improve the settled areas.