

**Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní
Ústav podnikové ekonomiky a managementu**

Řízení nákladů ve vybraném podniku

Bc. Simona Kubíková

**Diplomová práce
2022**

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní
Akademický rok: 2021/2022

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Simona Kubíková**
Osobní číslo: **E200089**
Studijní program: **N0413A050009 Ekonomika a management**
Specializace: **Ekonomika a management podniku**
Téma práce: **Řízení nákladů ve vybraném podniku.**
Zadávací katedra: **Ústav podnikové ekonomiky a managementu**

Zásady pro vypracování

Cílem práce je provést literární rešerši z oblasti řízení nákladů podniku, a to včetně dostupných moderních metod řízení. Popsat vybranou firmu z pohledu dosavadního řízení nákladů. Navrhnout možná opatření na zefektivnění stávajícího modelu řízení nákladů.

Osnova:

- Charakteristika nákladů.
- Metody řízení nákladů.
- Popis nákladů vybraného podniku.
- Analýza stávajícího stavu řízení nákladů.
- Návrh změn vedoucí k možnému zefektivnění.

Rozsah pracovní zprávy: **cca 50 stran**
Rozsah grafických prací:
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**

Seznam doporučené literatury:

DOYLE, David P., Jaroslav WAGNER, Ondřej MATYÁŠ a Michal MENŠÍK. Strategické řízení nákladů: Cost control, a strategic guide. Vyd. 1. české. Praha: ASPI, 2006. ISBN 80-7357-189-7.
GARRISON, Ray H. Managerial accounting: concepts for planning, control, decision making. 6th ed. Homewood: Irwin, 1991. ISBN 0-256-08120-4.
KEŘKOVSKÝ, Miloslav. Ekonomie pro strategické řízení: teorie pro praxi. Praha: C.H. Beck, 2004. C.H. Beck pro praxi. ISBN 80-7179-885-1.
POPEŠKO, Boris a Šárka PAPADAKI. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 2016. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-5773-5.
Interní materiály.
Zdroje na internetu.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Hana Jonášová, Ph.D.**
Ústav systémového inženýrství a informatiky

Datum zadání diplomové práce: **1. září 2021**
Termín odevzdání diplomové práce: **30. dubna 2022**

prof. Ing. Jan Stejskal, Ph.D. v.r.
děkan

L.S.

doc. Ing. Michaela Kotková Stříteská, Ph.D. v.r.
vedoucí ústavu

V Pardubicích dne 1. září 2021

PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji:

Práci s názvem Řízení nákladů ve vybraném podniku jsem vypracovala samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využila, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Byla jsem seznámena s tím, že se na moji práci vztahují práva a povinnosti vyplývající ze zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon), ve znění pozdějších předpisů, zejména se skutečností, že Univerzita Pardubice má právo na uzavření licenční smlouvy o užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 autorského zákona, a s tím, že pokud dojde k užití této práce mnou nebo bude poskytnuta licence o užití jinému subjektu, je Univerzita Pardubice oprávněna ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložila, a to podle okolností až do jejich skutečné výše.

Beru na vědomí, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů, a směrnicí Univerzity Pardubice č. 7/2019 Pravidla pro odevzdávání, zveřejňování a formální úpravu závěrečných prací, ve znění pozdějších dodatků, bude práce zveřejněna prostřednictvím Digitální knihovny Univerzity Pardubice.

V Pardubicích dne 28. 11. 2022

Bc. Simona Kubíková v. r.

PODĚKOVÁNÍ:

Ráda bych poděkovala své vedoucí diplomové práce Ing. Haně Jonášové, Ph.D. za její odbornou pomoc a připomínky při zpracování této práce. Dále bych chtěla poděkovat ekonomickému řediteli Ing. Janu Vrbkovi za ochotu, poskytnuté materiály a konzultace. Také bych ráda poděkovala své rodině za podporu během celých studií.

ANOTACE

Cílem této diplomové práce je řízení nákladů ve vybraném podniku. Práce je rozdělena do dvou částí. První část obsahuje základní charakteristiku nákladů, pojetí nákladů v podniku, klasifikace nákladů, kalkulaci nákladů a metody nákladové kalkulace. Poslední kapitola první části se zaměřuje na moderní metody řízení nákladů. Druhá část představuje vybranou společnost a popisuje její současné náklady. Na základě zjištěných informací jsou v druhé části navrženy změny na zefektivnění nákladů.

KLÍČOVÁ SLOVA

Náklady, kalkulace nákladů, klasifikace nákladů, metody řízení nákladů

TITLE

Cost management in the selected company

ANNOTATION

The aim of this thesis is cost management in the selected company. The work is divided into two parts. The first part contains the basic characteristics of costs, the concept of costs in the company, classification of costs, cost calculation, methods of cost calculation. The last chapter of the first part focuses on modern cost management methods. The second part presents the selected company. It describes the company's current costs. Based on the information found, changes are proposed in the second part to streamline costs.

KEYWORDS

Costs, costing, cost classification, cost management methods

OBSAH

ÚVOD.....	11
1 CHARAKTERISTIKA NÁKLADŮ	12
1.1 NÁKLADY A EKONOMICKÉ ŘÍZENÍ PODNIKU	12
2 POJETÍ NÁKLADŮ V PODNIKU	14
2.1 FINANČNÍ POJETÍ NÁKLADŮ	14
2.2 MANAŽERSKÉ POJETÍ NÁKLADŮ	15
2.2.1 Hodnotové pojetí nákladů	16
2.2.2 Ekonomické pojetí nákladů.....	16
3 KLASIFIKACE NÁKLADŮ	17
3.1 DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	17
3.2 ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	17
3.3 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ PODLE ODPOVĚDNOSTI ZA JEJICH VZNIK	19
3.4 KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	20
3.4.1 Přímé náklady	20
3.4.2 Nepřímé náklady.....	20
3.5 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ PODLE ZÁVISLOSTI NA OBJEMU VÝROBY	20
4 KALKULACE NÁKLADŮ	22
4.1 KALKULAČNÍ POJMY	22
4.2 KALKULAČNÍ SYSTÉM.....	23
4.3 VŠEOBECNÝ KALKULAČNÍ VZOREC	24
5 METODY NÁKLADOVÉ KALKULACE	26
5.1 KALKULACE DĚLENÍM	26
5.2 KALKULACE PŘÍRÁŽKOVÁ.....	26
5.3 KALKULACE VE SDRUŽENÉ VÝROBĚ	27
5.4 KALKULACE ROZDÍLOVÉ	27
6 MODERNÍ METODY ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	29
6.1 METODA ABC – KALKULACE NÁKLADŮ PODLE AKTIVIT	29
6.2 METODA ABM – ŘÍZENÍ NÁKLADŮ PODLE AKTIVIT	30
6.3 METODY OSTATNÍCH OPTIMALIZAČNÍCH NÁKLADŮ.....	30
6.4 METODY MODERNÍHO ROZPOČTOVÁNÍ	31
6.4.1 Activity-Based Budgeting (ABB).....	31
6.4.2 Beyond Budgeting (BB)	32
6.4.3 Zero-Based Budgeting (ZBB).....	32
6.5 METODY STRATEGICKÝCH NÁSTROJŮ NÁKLADOVÉHO ŘÍZENÍ.....	33
6.5.1 Kalkulace cílových nákladů (Target costing).....	33
6.5.2 Kalkulace životního cyklu výrobku	34
7 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI GALATEK A. S.	35
7.1 EKONOMICKÝ VÝVOJ SPOLEČNOSTI	40
7.2 SWOT ANALÝZA SPOLEČNOSTI.....	42
7.3 MAJETKOVÁ A FINANČNÍ STRUKTURA SPOLEČNOSTI	45
7.3.1 Majetková struktura	46
7.3.2 Finanční struktura	47
7.4 ANALÝZA NÁKLADŮ	47
7.4.1 Členění nákladů podle druhů	48
7.4.2 Vertikální analýza.....	49
7.4.3 Horizontální analýza	51
7.5 STÁVAJÍCÍ ŘÍZENÍ NÁKLADŮ VE SPOLEČNOSTI	52
8 NÁVRHY NA ZEFEKTIVNĚNÍ NÁKLADŮ	54
8.1 PROPOJENÍ INFORMAČNÍHO SYSTÉMU PODNIKU S VÝROBNÍ FÁZÍ	54

8.2 PLÁNOVÁNÍ NÁKUPNÍHO PROCESU V PODNIKU	55
ZÁVĚR	59
POUŽITÁ LITERATURA	61

SEZNAM ILUSTRACÍ

Obrázek 1: Vztah jednotlivých přístupů k pojetí nákladů	14
Obrázek 2: Schéma základních vztahů mezi členěním nákladů	18
Obrázek 3: Kalkulační systém	23
Obrázek 4: Struktura typového kalkulačního vzorce	25
Obrázek 5: Skutečně vynaložené a rozhodnuté náklady	33
Obrázek 6: Organizační struktura společnosti	36
Obrázek 7: Kontinuální linka	38
Obrázek 8: Robotické lakování	38
Obrázek 9: Lakovací kabiny	39
Obrázek 10: Ruční pracoviště	40
Obrázek 11: Výsledky společnosti od roku 1990	41
Obrázek 12: Vertikální analýza pro rok 2021	51
Obrázek 13: Plán režijních nákladů	53

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Silné stránky společnosti	43
Tabulka 2: Slabé stránky společnosti	43
Tabulka 3: Příležitosti společnosti	44
Tabulka 4: Hrozby společnosti	44
Tabulka 5: Vyhodnocení SWOT analýzy	45
Tabulka 6: Majetková struktura (v tis. Kč)	46
Tabulka 7: Finanční struktura (v tis. Kč)	47
Tabulka 8: Členění nákladů podle druhů (v tis. Kč)	48
Tabulka 9: Vertikální analýza	50
Tabulka 10: Horizontální analýza	52
Tabulka 11: Návrh přehledu v IS	57

SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK

ABB	Activity Based Budgeting
ABC	Activity Based Costing
ABM	Activity Based Management
BB	Beyond Budgeting
CN	Celkové náklady
ČR	Česká republika
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
FN	Fixní náklady
HV	Hospodářský výsledek
IRFS	International Financial Reporting Standards
IS	Informační systém
PHM	Pohonné hmoty
Q	Množství
VN	Variabilní náklady
Z	Zisk
ZBB	Zero Based Budgeting

ÚVOD

Na trhu, kde působí podniky, v současné době vládne silná konkurence a globalizace, podnik hledá cesty, které ho dokážou udržet konkurenceschopným. V současné době již pravděpodobně nenajdeme podnik, který by nesledoval své náklady.

Klíčovou záležitostí každého podniku bez ohledu na obor, ve kterém podniká, je řízení nákladů. K řízení nákladů se používají různé metody a přístupy. Tyto metody a přístupy se mohou lišit podle oboru, ve které společnost podniká, ale i podle velikosti společnosti. Nejčastějšími opatřeními, které si podnik volí, jsou úspory, které snižují ceny produkce, nebo se snaží zvýšit výkonnost podniku. Mít dokonalé informace o nákladech je důležité obzvláště v tržních podmínkách. Podniky se většinou snaží najít efektivní systém řízení nákladů, který by jim pomohl lépe odolávat konkurenčním tlakům, ale také zvyšovat efektivnost podniku. Evidence jednotlivých druhů nákladů je základem pro řízení nákladů, dále je to jejich přiřazení jednotlivým výkonům a využití těchto informací pro operativní plánování a strategické řízení. Proto je velmi důležité si v podniku správně nastavit finanční, manažerské či nákladové účetnictví, ze kterého můžeme získávat spolehlivé informace.

V řízení nákladů mají klíčovou roli kalkulace. Jsou důležitou součástí strategického řízení podniku. Kalkulace by měly podnikům přinášet co nejpřesnější informace o jejich produkci. Vzhledem k zavádění nových metod, které se snaží reagovat na rychle se měnící podmínky na trhu, jsou kalkulace předmětem stálého zkoumání.

V první části diplomové práce jsou popsány základní charakteristiky nákladů, pojetí nákladů v podniku, klasifikace nákladů, kalkulace nákladů, metody nákladových kalkulací a moderní metody řízení nákladů.

V druhé části práce je představena společnost Galatek a. s., její organizační struktura, je zde také popsána a charakterizována základní činnost podniku. Diplomová práce nabízí SWOT analýzu pro společnost. Dále je zde zobrazena majetková a finanční struktura společnosti, provedena analýza nákladů, v rámci níž je také vytvořena vertikální a horizontální analýza. Majetková struktura, finanční struktura a analýza nákladů jsou provedeny za roky 2019, 2020 a 2021. V poslední kapitole jsou navrženy možnosti, jak zefektivnit náklady společnosti.

Cílem práce je provést literární rešerši z oblasti řízení nákladů podniku, a to včetně dostupných moderních metod řízení. Popsat vybranou firmu z pohledu dosavadního řízení nákladů. Navrhnout možná opatření na zefektivnění stávajícího modelu řízení nákladů.

1 CHARAKTERISTIKA NÁKLADŮ

Náklady představují peněžní vyjádření spotřeby výrobních faktorů. Tyto faktory jsou účelně vynaloženy na tvorbu podnikových výnosů včetně dalších nutných nákladů spojených s činností podniku. Za účelem většího užitku znázorňují náklady v ekonomickém pojetí skutečné oběti. Úbytek majetku nebo přírůstek závazků spojený se vznikem nákladů je vykazován v rozvaze, ve výkazu zisku a ztrát se projevují jako spotřeba, opotřebením majetku. [27]

Výnosy jsou hmotné toky v peněžním vyjádření, ale nemusí se jednat o přírůstek peněz. Odečtením nákladů od výnosů lze získat výsledek hospodaření.

Hospodářský výsledek (HV), charakterizující hospodaření společnosti, se řadí mezi nejdůležitější ukazatele. Tento ukazatel se zjišťuje ze zůstatků jednotlivých účtů účtové třídy 5 – náklady a účtové třídy 6 – výnosy.

Novela vyhlášky zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, která je účinná od 1. ledna 2016, přinesla spoustu změn. Touto vyhláškou se již nerozlišují mimořádné náklady a výnosy, ani mimořádný výsledek hospodaření. Původní položka mimořádných nákladů je nyní součástí položky 54 – ostatní provozní náklady, popř. položky 56 – ostatní finanční náklady. Položka mimořádných výnosů je součástí položky 64 – ostatní provozní výnosy, popř. 66 – ostatní finanční výnosy. Touto vyhláškou také došlo k velkému počtu změn v názvech a obsahu položek ve výkazech účetní závěrky. [10]

1.1 Náklady a ekonomické řízení podniku

V souvislosti s náklady se také posuzuje hospodárnost. Jedná se o takový průběh nákladů podniku, při kterém je dosahováno žádoucích výstupů s co nejmenším vynaložením zdrojů ekonomického růstu. Označuje snahu vedoucí k minimalizaci vynaložených zdrojů a úspornost. Hospodárnost lze získat pomocí dvou forem, resp. jejich kombinací:

- formou vytíženosti – podnik se zaměřuje na maximalizaci objemu provedených výkonů při konstantním vynaložení ekonomických zdrojů. Jedná se o maximalizaci účinků, jež se projevuje snížením relativní výše nákladů vynaložených na jednotku výkonu. Za předpokladu, že jsou náklady spojené s určitou kapacitou, kterou zdroje potenciálně nabízejí a kterou lze lépe či hůře využít, můžeme využít tuto formu hospodárnosti;
- formou úspornosti – žádoucí výkony podniku jsou zajištěny s co nejnižším vynaložením ekonomických zdrojů. Tato forma se projevuje jako reálné snížení absolutní výše nákladů na daný objem výkonů. [16]

Ekonomická účinnost je dalším podstatným kritériem vyjádření racionality (efektivnosti) vynakládaných ekonomických zdrojů. Její podstata spočívá ve srovnání vynaložených nákladů s výnosy z prodeje určitých výkonů podniku. Ekonomickou účinnost lze v tomto případě kvantifikovat pomocí zisku.

Ekonomická efektivnost představuje vrchol racionality. Jedná se o účinnost vložených zdrojů a užitek jimi získaný na výstupu. Dá se vyjádřit poměrem vstupů a výstupů určité činnosti či systému. Z kvantifikace zisku hodnoceného období vychází úroveň efektivnosti. Úroveň zisku může být vztažena buď k celkové úrovni ekonomických zdrojů, které jsou v podniku vázány, nebo k vymezené části vlastního a cizího kapitálu, který se podílí nejen na tvorbě, ale i na čerpání zisku. Efektivností se rozumí schopnost podniku co nejlépe zhodnotit zdroje vložené do podnikání. Efektivnost je z pohledu vlastníků společnosti nejčastěji posuzována poměrem mezi ziskem a průměrnou výší vlastního kapitálu. [16]

„Vyrábí-li podnik výrobky uspokojující potřeby trhu s maximálním využitím všech výrobních faktorů, přičemž výrobní faktory jsou v optimálním množství a v optimální proporcí, můžeme o něm prohlásit, že vyrábí efektivně.“ [27, str. 47]

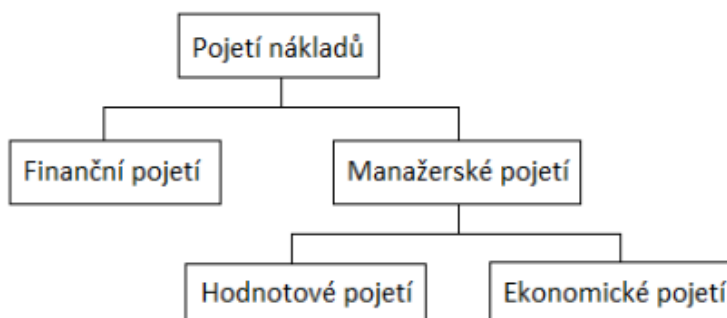
2 POJETÍ NÁKLADŮ V PODNIKU

Základům jakýchkoliv aktivit, jejichž cílem je zvyšování výkonnosti podniku založené na optimalizaci nákladů, předchází poznání, z jakých složek se náklady podniku skládají. Aby mohlo dojít k řízení hospodárnosti a efektivnosti, musí se náklady identifikovat.

Vzhledem k účelům, ke kterým jsou náklady evidovány, se vnímají z odlišných hledisek. Rozlišují se dvě složky pojetí nákladů, které byly vytvořeny z rozdílných požadavků na účetní informace:

- finanční pojetí nákladů,
- manažerské pojetí nákladů.

Do rozdílů mezi finančním a manažerským účetnictvím lze zahrnout obsah, co je předmětem účetnictví, prvořadost určení informací, dodržování účetních zásad a norem, používání měrných jednotek a časové intervaly výkaznictví. Manažerské pojetí nákladů dále zahrnuje hodnotové a ekonomické pojetí nákladů, což je vidět na Obrázek 1. [22]



Obrázek 1: Vztah jednotlivých přístupů k pojetí nákladů

Zdroj: [22]

2.1 Finanční pojetí nákladů

Toto pojetí je založeno na vnímání nákladů jako úbytku ekonomického prospěchu. Tento úbytek prospěchu se projevuje úbytkem aktiv nebo přírůstkem dluhů, který na konci sledovaného období vede ke snížení vlastního kapitálu. Jako spotřeba externích vstupů se evidují finanční náklady, vyjadřující se v účetních cenách, tzn. v cenách, za které byla spotřebovaná aktiva pořízena, nebo v hodnotě nárůstu pasiv. Externím uživatelům, jako jsou dodavatelé, banky, investoři, odběratelé, státní instituce a další, vyhovuje právě toto pojetí nákladů. [8]

Otázkami řízení účetních jednotek jako celku se zabývá finanční účetnictví, v účetní jednotce je potřeba organizovat ještě další evidenci, která sleduje hospodaření uvnitř účetní jednotky. Vnitropodnikové účetnictví řeší tento problém.

Hospodaření podle jednotlivých vnitropodnikových útvarů a v jejich rámci i podle jednotlivých podnikových výkonů sleduje vnitropodnikové účetnictví. Vnitropodnikové účetnictví lze organizovat v analytické evidenci finančního účetnictví (vytvoří se tak jednookruhová účetní soustava) nebo v samostatném účetním okruhu (podle směrné účtové osnovy platné v ČR, při použití účtů volných účtových tříd 8 a 9, vytvoří se tak dvouokruhová účetní soustava), popřípadě v kombinaci obou. [20]

I v případě účtování podle IFRS je uplatněno finanční pojetí nákladů. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) tvoří soubor standardů vydávaných Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB). Tyto standardy upravují sestavování finančních výkazů účetní závěrky. *„V rámci systému IAS/IFRS neexistuje samostatný účetní standard pro vykazování a účtování nákladů. V případě jejich účtování a vykazování je tedy nutné hledat podporu v Koncepčním rámci IAS/IFRS a dalších standardech upravující konkrétní situace – např. IAS 18, který řeší vykazování nákladů vztahujících se ke službám.“* [12, str. 88]

Jestliže je snížení ekonomického prospěchu spolehlivě měřitelné, je náklad uznán jako položka výkazů, a to na základě principu obětování budoucímu ekonomickému prospěchu (= princip přiřazování nákladů výnosům) a principu zvýšení závazků v časové periodě. Podle IAS/IFRS se náklady dělí na finanční náklady (úroky, kurzové ztráty) a provozní náklady (odpisy, spotřeba materiálu, náklady výroby).

2.2 Manažerské pojetí nákladů

Pro rozhodování a kontrolu především uvnitř účetní jednotky slouží manažerské účetnictví, které není přímo regulováno právními normami. V tomto případě se jedná spíše o analytický pohled na podnik jako na celek. Management aktivně měří chování podniku a podle potřeb se rozhoduje. Výstupy z tohoto účetnictví nejsou veřejně přístupné, jedná se o utajené informace společnosti.

„V manažerském účetnictví se vychází z charakteristiky nákladů jako hodnotově vyjádřeného, účelného vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově souvisejícího s ekonomickou činností.“ [22, str. 32] Je zde nutná potřeba zobrazit nejen jejich reálnou výši, ale zejména nutnost jejich racionálního hospodárného vynakládání.

2.2.1 Hodnotové pojetí nákladů

V rámci manažerského pojetí nákladů se rozlišují ještě další dva přístupy. Prvním je hodnotové pojetí nákladů, které slouží k poskytování informací pro běžné řízení a kontrolu procesů, jež se v podniku uskutečňují. Reálnými cenami se oceňují ekonomické vstupy.

2.2.2 Ekonomické pojetí nákladů

Druhým přístupem je ekonomické pojetí nákladů. Toto pojetí souvisí s oportunitními náklady. Představuje maximální ušlý efekt, který vznikl použitím omezených zdrojů. Jedná se o takovou hodnotu, kterou lze získat nejefektivnějším využitím. [22]

3 KLASIFIKACE NÁKLADŮ

Klasifikace nákladů znamená jejich členění na jednotlivé typy: druhové členění nákladů, účelové členění nákladů, členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik, kalkulační členění nákladů, členění nákladů podle závislosti na objemu výroby. [16]

„Význam jednotlivých členění nákladů vychází vždy z typu rozhodování, které vychází z informací o nákladech.“ [9, str. 99]

3.1 Druhové členění nákladů

Při tomto členění dochází k rozdělení nákladů na nákladové druhy. Toto členění je důležité především pro finanční účetnictví. Uplatňuje se v účtové osnově a ve výkazu zisků a ztrát. Druhové náklady jsou z hlediska účetního zobrazení prvotní, v podniku jsou poprvé. Jelikož tyto náklady vznikají spotřebou výrobků či služeb jiných subjektů, jedná se o externí náklady. Z hlediska podrobnějšího členění v podniku se jedná o jednoduché náklady, které nelze rozlišit na podrobnější položky. Druhové členění by mělo odpovídat na otázky, co je spotřebováno, od kterého dodavatele pochází jednotlivé zboží nebo služby a kdy se určitý zdroj spotřebovává. [7][9]

Nákladové druhy se člení do dvou skupin na provozní a finanční náklady. Tyto skupiny mohou být označovány jako tzv. běžné náklady.

Do skupiny provozních nákladů patří služby, osobní náklady, spotřeba, daně a poplatky, odpisy dlouhodobých hmotných a nehmotných aktiv, prodaný materiál a zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a ostatní provozní náklady.

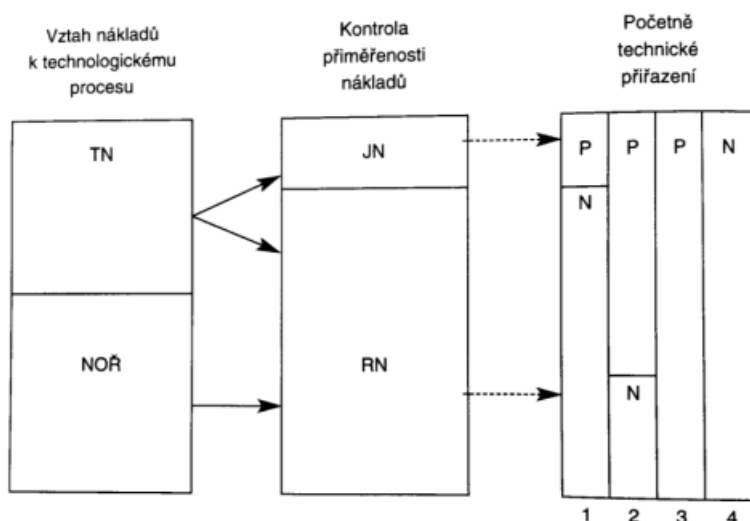
Mezi finanční náklady patří náklady z finančního majetku, prodané cenné papíry a podíly, náklady z přecenění cenných papírů a derivátů, nákladové úroky a ostatní finanční náklady.

3.2 Účelové členění nákladů

Toto členění sleduje vynaložené náklady podrobněji a upřesňuje vztah nákladů k příčině jejich vzniku. Při účelovém členění nákladů se určí racionální nákladový úkol a s tímto úkolem se poté poměruje skutečná spotřeba nákladové složky.

Náklady se v první fázi rozčlení do širších okruhů výrobních, pomocných a obslužných činností. Dále se v rámci nich podrobněji člení např. podle aktivit nebo jiných operací.[6] Účelové členění nákladů dále náklady dělí na technologické a na obsluhu a řízení. K podrobnějšímu členění nákladů technologických a na obsluhu a řízení slouží náklady

jednicové a režijní. Následující Obrázek 2 zobrazuje základní možné vztahy mezi účelovým členěním nákladů.



Obrázek 2: Schéma základních vztahů mezi členěním nákladů

Zdroj:[9]

Vysvětlivky: TN – technologické náklady, NOŘ – náklady na obsluhu a řízení, JN – jednicové náklady, RN – režijní náklady, P – přímé náklady, N – nepřímé náklady

Náklady technologické a na obsluhu a řízení

- Náklady technologické – tyto náklady jsou vyvolané technologií dané činnosti a výkonu a jsou vynakládány při tvorbě výkonů. Nelze je řídit normou a nerostou přímo úměrně s počtem prováděných výkonů. Jako příklad technologických nákladů se mohou uvést odpisy, mzdové náklady výkonných pracovníků, spotřeba základního materiálu atd.
- Náklady na obsluhu a řízení – tyto náklady jsou vynaloženy za účelem vytvoření, zajištění a udržení podmínek racionálního průběhu činnosti. V tomto případě se jedná o náklady související s provozem budov – topení, osvětlení, úklid, ochrana budov a mzdy řídicích pracovníků.[18]

Náklady jednicové a režijní

Jedná se o podrobnější členění nákladů technologických a na obsluhu a řízení. Náklady na obsluhu a řízení jsou vždy režijní, zatímco náklady technologické zahrnují jak náklady jednicové, tak režijní.

- Náklady jednicové – náklady, které jsou vyvolány vytvořením jednotky výkonu a jsou částí technologických nákladů. Kalkulace je jejich základním hodnotovým informačním nástrojem.
- Náklady režijní – tyto náklady nerostou přímo úměrně s počtem provedených výkonů, jedná se o náklady, které jsou vynaloženy na obsluhu a řízení a též část nákladů souvisejících s technologickým procesem. V tomto případě musíme znát souhrnné limity a normativy platné pro určité časové období, případně i pro celkový předpokládaný objem výkonů, jelikož podle tohoto je zpravidla stanoven jejich nákladový úkol. Většinou je tento úkol konkretizován i odpovědnostně. Rozpočet je základním hodnotovým informačním nástrojem řízení.[6]

3.3 Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik

Jedná se o rozsáhlejší členění, které sleduje vztah nákladů ke konkrétním vnitropodnikovým útvarům. V těchto útvarech dané operace probíhají a pracovníci zodpovídají za racionální vynaložení či zhodnocení nákladů. V tomto případě se pro stanovení nákladů používají odpovědnosti střediska.

Rozlišuje se celkem šest základních typů odpovědnostních středisek podle úrovně pravomoci a odpovědnosti: [9][16]

- Nákladové středisko – toto středisko je nejnižším útvarem a zjišťuje náklady z hlediska odpovědnosti. Pracovníkům střediska jsou stanoveny rozpočty ovlivnitelných nákladů, které jsou předmětem kontroly.
- Výnosové středisko – výše výnosů z prodeje ovlivňuje jeho činnost. Jeho primární zájem je orientován na maximální objem prodeje a nemá pravomoc určovat ceny výrobků a zboží. Středisko může ovlivňovat objem a strukturu prodaných výkonů.
- Ziskové středisko – v tomto středisku se předpokládá větší odpovědnost, a to zejména za tvorbu výsledku hospodaření, tento výsledek může být i ztrátový. Středisko ovlivňuje vývoj nákladů, výnosů a zisku, jelikož vstupuje do vztahu s externími dodavateli i odběrateli.
- Rentabilní středisko – je zde odpovědnost za náklady, výnosy i za svěřený majetek. Pro středisko musí být definována přesná pravidla. Za položky čistého kapitálu, které lze ovlivnit, také zodpovídá rentabilní středisko, jedná se o pohledávky, závazky z obchodního styku, zásoby.
- Investiční středisko – toto středisko má v podniku na starosti rozhodování o investicích.

- Výdajové středisko – za výdaje u nichž se předpokládá, že přinesou podniku v budoucnu prospěch, odpovídá výdajové středisko. Pracovníci střediska jsou zainteresováni jednat na dodržení limitu výdajů, ale také na měřitelných dlouhodobých efektech.

3.4 Kalkulační členění nákladů

Toto členění nám pomáhá určit, zda náklad bezprostředně souvisí s konkrétním výkonem v podniku, nebo zda se k výrobku či službě přímo neváže. Pro sestavení kalkulace a pro její vypovídací schopnost je nezbytné členění na přímé a nepřímé náklady.

3.4.1 Přímé náklady

Jedná se o náklady, které se přímo přiřazují jednotlivým druhům výrobků. Do přímého materiálu patří především suroviny, základní materiál, polotovary a pohonné hmoty. Do přímé mzdy zpravidla zahrnujeme úkolovou a časovou mzdu, dále příplatky a doplatky ke mzdě, prémie, odměny pracovníkům přímo související s kalkulovanými výkony. Opravy a udržování, odpisy, příspěvky na sociální zabezpečení, palivo a energie, vadné výrobky a ztráty ze zmetků můžeme zařadit do ostatních přímých nákladů.

3.4.2 Nepřímé náklady

Náklady, které jsou vynakládány na celé kalkulované množství výrobků, více výrobků nebo zajištění chodu celého podniku a které není možné stanovit na kalkulační jednici přímo, označujeme jako nepřímé náklady. Nepřímé náklady se na jednotlivé výrobky zúčtují nepřímo prostřednictvím přírážek. Značnou část celkových nákladů představují právě nepřímé náklady, jsou jedním z hlavních zdrojů, které slouží ke snižování celkových nákladů, a tím vedou k růstu hospodárnosti podniku. [27]

3.5 Členění nákladů podle závislosti na objemu výroby

Toto členění patří mezi nejdůležitější z hlediska řízení nákladů a zisku. Díky tomuto členění je možné propojit řízení nákladů s řízením výnosů a zisku, rozhodovat o různých variantách činností, porovnávat změny zisku nebo marže vlivem změn objemu a sortimentu výkonů, a optimalizovat tak činnost podniku.

V tomto členění dělíme náklady na dvě skupiny: [9]

Variabilní náklady – tyto náklady jsou závislé na objemu výroby, jsou spotřebovány v proporcích a vyžadují určitý objem výkonu. Tyto dodatečné náklady dále rozlišujeme podle tempa růstu na:

- Náklady proporcionální – tyto náklady rostou stejným tempem jako objem výroby, přírůstkové náklady každé další jednotky výstupu jsou konstantní. Jedná se například o úkolové mzdy, základní materiál.
- Náklady podproporcionální – v tomto případě se jedná o náklady, kdy celková výše variabilních nákladů se zvyšováním objemu výstupu roste, ale pomalejším tempem než objem výroby. U každé další jednotky výstupu je přírůstkový náklad nižší. V tomto případě se jedná například o množstevní slevy u surovin.
- Náklady nadproporcionální – v tomto případě variabilní náklady rostou rychleji než objem výroby. U každé další jednotky výstupu je přírůstkový náklad vyšší. Jedná se například o mzdové náklady za práci přesčas, v noci nebo o svátcích.

Jednicové náklady a část režijních nákladů vždy patří do variabilních nákladů.

Fixní náklady – jedná se o náklady, které nejsou závislé na objemu výroby, zajišťují podmínky pro stálý chod podniku. Fixní náklady se vynakládají vždy jednorázově po uplynutí určitého časového období, někdy se můžeme setkat s pojmem potencionální náklady.

Mezi fixní náklady můžeme zařadit např. nájem, mzdy správních pracovníků, elektřinu a topení.

Skutečnost, že celkovou výši fixních nákladů již do jisté míry nelze ovlivnit v průběhu podnikatelského procesu ani omezením jeho intenzity, vede k požadavkům maximálně využít danou kapacitu, kterou fixní náklady poskytují. Podíl fixních nákladů na jednotku výkonu bude klesat rychleji, čím bude větší objem uskutečněných výkonů.[16]

4 KALKULACE NÁKLADŮ

Podnik dokáže díky správným kalkulacím vypočítat reálné náklady na výstupy. Kalkulace je systém vzájemně propojených propočtů zpracovaných pro různé účely. Manažerské účetnictví díky kalkulacím může lépe rozhodovat o cenové politice, o kvantitě sortimentu, o kvalitě výrobků a poskytovaných služeb, plánování a kontrole.

Kalkulace bývá jedním z nejvýznamnějších nástrojů manažerského účetnictví, dokáže poskytnout informace o propojení mezi náklady a výkonem podniku, které ve vztahu k tomuto výkonu vznikají. „*Kalkulaci je možné definovat jako přiřazení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny k výrobku, službě, činnosti, operaci nebo jinak naturálně vyjádřené jednotce výkonu firmy, tj. kalkulační jednici či nákladovému objektu.*“ [22, str. 55]

4.1 Kalkulační pojmy

Při sestavování kalkulace je nutné rozlišovat tyto základní pojmy:

- předmět kalkulace je vymezen kalkulační jednicí nebo kalkulovaným množstvím,
- proces přiřazování nákladů předmětu kalkulace,
- struktura nákladů, ve které se stanovují náklady na kalkulační jednici. [16]

Kalkulační jednice

Jedná se o určitý výkon (služba, práce, výrobek či polotovár), vymezený měřicí jednotkou (čas, metry, kusy, kilogramy). Na tuto jednici se stanovují nebo zjišťují náklady a další hodnotové veličiny.

Kalkulační množství

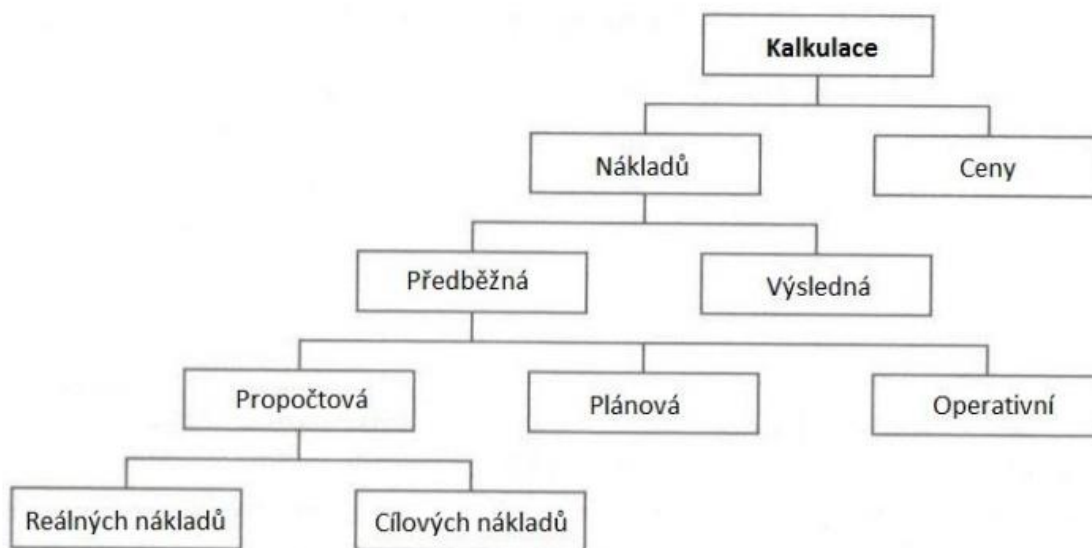
Z kalkulační jednice poté vychází kalkulační množství, které vyjadřuje počet kalkulačních jednic, pro něž se stanovují nebo zjišťují celkové náklady. Kalkulace se může provádět přímo na určitý počet kalkulačních jednic, a to u podniků, které produkují vysoký počet výkonů. [16]

Alokace nákladů

Někdy se takto označuje přiřazování nákladů na kalkulační jednici. Aby bylo určité rozhodnutí relevantní, musí být získány přesné informace o nákladech, což je úkolem alokace nákladů. Na přiřazení nákladu příslušnému výkonu neexistuje univerzální způsob. Objektem alokace nákladů nemusí být pouze finální výkon, ale i útvar, zákazník, aktivita nebo kterékoliv manažerské rozhodnutí.

4.2 Kalkulační systém

Máme více typů nákladových kalkulací, které se používají k různým účelům. Tyto různé kalkulace poté tvoří tzv. kalkulační systém podniku, který je vidět na Obrázek 3.



Obrázek 3: Kalkulační systém

Zdroj: [18]

Pokud se v rámci kalkulace stanoví přímo prodejní cena produktu bez kalkulace celkových nákladů produktu, jedná se o kalkulaci ceny. Pokud se mají kvantifikovat náklady na zvolený výkon, poté se zvolí kalkulace nákladů. Tato kalkulace nákladů poté může rozdělit na kalkulaci předběžnou a výslednou. [22]

Jestliže se sestavuje kalkulace na výkon před zahájením procesu nebo v jeho průběhu, jedná se o předběžnou kalkulaci. Naopak když se kalkulace sestavuje až po skončení a prodeji výkonu, jedná se o výslednou kalkulaci. „Předběžná kalkulace vyjadřuje předpokládané, rozpočtované náklady na kalkulační jednici. Naproti tomu výsledná kalkulace vyjadřuje skutečné náklady průměrně připadající na jednotku výkonu (kalkulační jednici) vyráběnou v určitém období.“ [18, str. 38]

Předběžná kalkulace se dále dělí na kalkulaci propočtovou, plánovou a operativní. Propočtová kalkulace slouží k sestavení podkladů pro předběžné posouzení efektivnosti, pro návrh ceny výkonu u nových výrobků. Propočtová kalkulace se dále dělí na kalkulaci reálných nákladů a kalkulaci cílových nákladů.

Plánová kalkulace slouží jako podklad pro sestavení podnikové rozpočtové výsledovky a také je jedním z nástrojů řízení hospodárnosti. Tento typ kalkulace má význam především pro

výkony, které se opakují v delším časovém období. Operativní kalkulace se sestavuje vždy, když dojde ke změnám v průběhu výrobního procesu. Tato kalkulace se využívá především pro zadávání nákladového úkolu výrobním útvarům a při kontrole jejich plnění. [18]

4.3 Všeobecný kalkulační vzorec

Všechny kalkulační položky, které vyčíslují jednotlivé složky nákladů, obsahuje všeobecný kalkulační vzorec. Není závazný, ale používá ho většina podniků v České republice.

Kalkulační vzorec nemá příliš podrobnou strukturu, syntetizuje nákladové položky a vztah nákladů ke kalkulační jednotici zobrazuje staticky. V současné době se objevují upravené kalkulační vzorce, které variantně strukturují náklady výkonů a odlišně vyjadřují vztah nákladů a ceny. [16]

Kalkulační vzorec představuje vzor pro kalkulaci ceny, při které cena vzniká na základě principu $\text{náklady} + \text{zisk} = \text{cena}$. Jedná se o nákladovou cenu. [27]

Kalkulační vzorec obsahuje náklady přímé a náklady režijní. První položkou je přímý materiál, do kterého se zařazují základní suroviny, pohonné hmoty, pomocný materiál. Další položku představují přímé mzdy. Tyto mzdy jsou vypláceny pracovníkům, kteří vykonávají přímo práci související s kalkulovaným výkonem. Následující položkou jsou ostatní přímé náklady, do kterých se řadí opravy, příspěvky na sociální zabezpečení, energie atd. Následují náklady nepřímé. První položkou nepřímých nákladů jsou výrobní režie, které nelze stanovit přímo na kalkulační jednotici, ale souvisejí s řízením a obsluhou výroby. Do výrobní režie patří režijní mzdy, režijní materiál, náklady na rozvoj, spotřeba energie.

Další položkou kalkulačního vzorce jsou správní režie, které souvisejí s řízením podniku jako celku. Příkladem těchto nákladů jsou mzdy řídicích pracovníků, odpisy správních budov, poštovné a pojistné. Poslední položkou v kalkulačním vzorci jsou odbytové náklady, které reprezentují náklady na skladování, propagaci, prodej či expedici. [27]

Následující Obrázek 4 znázorňuje strukturu výše popsaného typového kalkulačního vzorce.

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

Obrázek 4: Struktura typového kalkulačního vzorce

Zdroj: [16]

5 METODY NÁKLADOVÉ KALKULACE

„Metodou kalkulace rozumíme způsob stanovení jednotlivých složek nákladů na kalkulační jednici. Metody kalkulace závisí na předmětu kalkulace, tj. na tom, co se kalkuluje, na způsobu přičítání nákladů výkonům, na požadavcích kladených na strukturu a podrobnost členění nákladů.“ [27, str. 104]

5.1 Kalkulace dělením

- Prostá kalkulace dělením – nejjednodušší metodu nákladové kalkulace představuje prostá kalkulace dělením. Tento způsob kvantifikuje náklady na jednotku výkonu jako prostý podíl celkových nákladů podniku a počtu jednotek výkonu. Je zde omezena praktická využitelnost, ale jedná se vcelku o elementární kalkulační princip. Tato metoda je použitelná pouze v takových odvětvích, kde se produkuje skutečně jednotný produkt. [22]
- Stupňovitá (stupňová) kalkulace dělením – v podnicích, kde se vyrábějí například polotovary pro další použití, je aplikována stupňovitá kalkulace, která odděluje jednotlivé stupně výroby. Pokud chce společnost oddělit výrobní, správní nebo odbytové náklady, aby výrobky, které nebyly v daném období prodány, nezatažovaly náklady, také se použije tato metoda kalkulace.
- Kalkulace dělením s poměrovými čísly – v případě, že výrobky podniku nejsou zcela homogenní a liší se v určitém měřitelném parametru, např. hmotností, tvarem, velikostí, pracností nebo výkonností, použije se kalkulace dělením s poměrovými čísly. Rozdíly mezi výrobky se odstraní pomocí poměrových čísel, kterými se přepočítávají objemy dané produkce. Podílem celkových nákladů na všechny výrobky a přepočteného objemu produkce zjistíme náklady na kalkulační jednici. [27]

5.2 Kalkulace přírážková

Nejrozšířenějším konceptem používaným pro kalkulace nákladů výkonů je přírážková kalkulace, také označována jako zakázková kalkulace. Výhoda této metody spočívá v široké využitelnosti v heterogenní výrobě, ve službách a také v její značné jednoduchosti. Pokud máme výrobu s několika nákladově různými výrobky s různými technickými postupy, je vhodné použít tuto metodu. Kalkulace přírážková kalkuluje výši režijních nákladů odpovídajících určitému výkonu na základě rozvrhové základny a pomocí ní vyjádřeného přepočítaného koeficientu, označovaného jako režijní přírážka. Pokud je přírážka stanovena

jako podíl režijních nákladů na nákladový druh zvolený za rozvrhovou základnu, je stanovena procentem, nebo jako podíl režijních nákladů na jednotku naturální rozvrhové základny, pak je stanovena sazbou. [22]

Náklady pro skupinu strojů nebo pro každý stroj se zjišťují metodou strojových přírážek. Přírážku režie na 1 hodinu příslušného stroje určíme jako podíl součtu nákladů stroje za zúčtovací období s počtem hodin provozu stroje nebo využitelným časovým fondem. Náklady se do kalkulací promítnou podle spotřeby strojového času na jednotlivé výrobky. Tato metoda se používá ve vysoce mechanizovaných a automatizovaných výroбах. [27]

5.3 Kalkulace ve sdružené výrobě

Pokud máme výrobu jednoho výrobku, který nemůže být z technologického hlediska oddělen od výroby dalších výrobků, jedná se o sdruženou výrobu výkonů. Tato výroba se vyskytuje v odvětvích, jako je zpracování chemikálií, ropy nebo zemědělská výroba.

- Zůstatková (odečítací) metoda – pokud můžeme považovat jeden z výrobků za hlavní a ostatní výrobky za vedlejší, je vhodná zůstatková (odečítací) metoda. Náklady hlavního výrobku zjistíme tak, že od celkových nákladů za zúčtovací období se odečtou vedlejší výrobky oceněné prodejními cenami. Dělením zbývajících nákladů počtem kalkulačních jednic hlavního výrobku zjistíme náklady na kalkulační jednici hlavního výrobku.
- Rozčítací metoda – v případě, že sdružené výrobky nemůžeme rozdělit na hlavní a vedlejší, používá se rozčítací metoda. K určení nákladového ocenění při stanovování prodejní ceny slouží rozpočítávání nákladů na jednotlivé sdružené výrobky, ale také k ocenění zásob v případě, že nedojde k prodeji celého objemu produkce sdružených výrobků. Podle vypočtených poměrových čísel se celkové náklady rozvrhují (rozčítají) na jednotlivé výrobky.
- Metoda kvantitativní výtěže – vznikají-li výrobky ve stupňové výrobě, lze použít metodu kvantitativní výtěže. Podle množství získaných výrobků z výchozí suroviny tato metoda rozvrhuje náklady. [27]

5.4 Kalkulace rozdílové

Skutečné náklady úhrnou částkou za jednotlivé kalkulační položky zjišťovaly dosud zmíněné metody. Kontrolovat přiměřenost vynaložených nákladů až po sestavení výsledné kalkulace umožňují následující metody. Rozdílové metody, které stanoví výši nákladů předem jako úkol a zjišťují rozdíly skutečných nákladů s tímto úkolem, se používají pro běžnou, operativní

kontrolu. Pro řízení přímých (jednicových) nákladů, a to v opakované výrobě s montážní technologií, se používají převážně rozdílové metody.

- Metoda normová – stanovení norem přímých nákladů a zjištění odchylky skutečných nákladů od těchto norem a změny norem řeší normová metoda. Změny norem i odchylka od norem se evidují podle příčin změn a odchylek a podle odpovědnosti hospodářských středisek. Na principu řízení podle odchylek je založena normová kalkulace a evidence nákladů. Na vzniklé odchylky od norem, tj. na odchylky od předem stanoveného průběhu činnosti, se zaměřují řídicí pracovníci při běžném řízení.
- Metoda standardních nákladů – obdobou normové kalkulace je metoda standardních nákladů. Tato metoda navíc zahrnuje cenové standardy, standardy režijních nákladů a využití výrobní kapacity. Ve většině případů se objevuje jen jeden standard. Určitému výkonu se někdy stanovují plné standardní náklady, které slouží ke kontrole a k řízení nákladů. [27]

6 MODERNÍ METODY ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

Důvodem pro vznik moderních metod řízení nákladů byl velký tlak na podnik, a to zejména tlak na samotné náklady podniku. Na tento tlak podniky většinou reagují špatně a ve snaze náklady co nejrychleji snížit je pouze bezmyšlenkovitě osekají. Tento krok mívá negativní dopad na schopnost tvořit zisk či na image firmy.

Snižování nákladů by mělo být prováděno plánovaně a s rozmyslem, jelikož může mít vliv na snížení hodnoty a kvalitu výkonů. Při řešení nákladů si musí firmy uvědomit, že jednotlivé druhy nákladů jsou propojeny s výstupy. Pokud například při výrobě zvýší automatizaci, dojde ke snížení mzdových nákladů, ale zároveň vzrostou odpisy strojů. Struktura nákladů firem se v posledních letech změnila a s tím souvisí nárůst režijních nákladů na úkor jednicových nákladů. Ve výrobě se používá stále menší množství materiálu, zkracuje se životní cyklus výrobku a požadavky zákazníků na produkty jsou stále náročnější.[23]

6.1 Metoda ABC – kalkulace nákladů podle aktivit

Zvyšující se nároky manažerů na kalkulace a fakt, že tradiční kalkulační metody vedly často ke zkresleným výsledkům, byly hlavním důvodem vzniku této kalkulace. Na manažery je kladen stále větší tlak kvůli snižování nákladů a také neustále vzrůstá tlak ze strany konkurence. Tento typ kalkulace pomáhá manažerům určit nejenom druh a způsob snížení nákladů, ale hlavně jsou zde náklady označovány podle toho, kde byly opravdu spotřebovány.[2]

Metoda ABC (Activity Based Costing), též známá jako kalkulace na základě dílčích aktivit, představuje metodu, kdy se náklady přiřazují na základě aktivit, které dané náklady vyvolaly. Při této metodě musí být poznány všechny klíčové funkce v podniku, komplexnost vztahů mezi nimi a sledování chování nákladů. Tento způsob analýzy poté může odhalit nevhodné aktivity v podniku a ukončit podnikové funkce, které nepřinášejí žádnou užitnou hodnotu.[5]

Náklady jsou v podniku často sledovány podle funkční struktury, což ovšem v mnoha případech neodpovídá skutečným nákladům podnikových činností a jejich vztahu k podnikovým výkonům. Metoda ABC se tedy snaží o odhalení skutečné příčiny vzniku nákladů a přiřazení produktům, které tyto náklady skutečně spotřebovaly. Tato metoda předpokládá, že řízené podnikové aktivity mohou ovlivňovat a řídit náklady.[23]

Metoda ABC se uplatní především v případech, kdy:

- podnik vyrábí celou řadu produktů,
- produkty jsou komplexní,
- výrobní proces je komplexní,

- je vysoký podíl režijních nákladů na celkových nákladech,
- má podnik různorodé provozní aktivity,
- podnik má nedostatek kapacity.[21]

6.2 Metoda ABM – řízení nákladů podle aktivit

Kalkulování nákladů nemusí být jediným cílem nákladového systému, postupem času se tímto cílem stává spíše podpora rozhodnutí vedoucích pracovníků. Tato podpora spočívá v pochopení jednotlivých aktivit a jejich vztahů, v ovlivňování příčin vztahů těchto aktivit, a proto vznikla nová kalkulace zaměřená na aktivity. Tato kalkulace se označuje jako kalkulace řízení podle aktivit (Activity-Based Management)

Metoda řízení nákladů podle aktivit úzce souvisí s kalkulací nákladů podle aktivit, z které vychází. Někdy bývá velice obtížné rozlišit, kde končí metoda ABC a začíná metoda ABM. Z tohoto důvodu se metoda někdy označuje jako ABC/M (Activity-Based Cost Management), což lze přeložit jako procesní řízení nákladů.

Metoda ABM obsahuje soubor nástrojů současně s ekonomickými daty, které jsou přizpůsobeny danému manažerskému rozhodnutí. Do nástrojů manažerského účetnictví patří kalkulační systém. Operativní reporting s oblastí firemního strategického plánování propojuje systém ABM. Z tohoto spojení vzniká zpětná analýza kritických faktorů úspěchu.[23]

Určení podnikových nákladů z hlediska času a kvality a identifikace činností prováděných v organizaci jsou základními úkoly ABM. Aby se mohly splnit tyto úkoly, je zapotřebí použít tři složky: analýzu aktivit, nákladovou analýzu a analýzu měření výkonu, jejímž cílem je určit výkon a jeho příslušná opatření.

Tato metoda dokáže zlepšit kvalitu tvorby cen díky přesnější kalkulaci služeb, identifikuje a snižuje možné náklady ve výrobě a pomáhá odvodit přesnější cíle, což je její výhodou.[1]

6.3 Metody ostatních optimalizačních nákladů

Takto jsou označovány nové metody, které vytváří tlak na snižování nákladů. Tyto nové metody dělí Miroslav Synek v knize Manažerská ekonomika [27] následovně:

- insourcing,
- franchising,
- outsourcing,
- offshoring.

Insourcing se použije v případě, že se v podniku zjistí nevyužité výrobní kapacity či služby, které by mohl daný podnik nějak využít. Obvykle k tomu slouží přijetí externích zakázek.[18]

Zvláštním typem pro rozšiřování podnikání a distribuci zboží nebo služeb je franchising. Tento druh představuje vztah mezi franchisorem (poskytovatelem) a franchisantem (příjemcem) franchisy. Na základě licenční smlouvy poskytuje franchisor franchisantovi know-how, kapitál a svou značku. Franchisant poté platí poplatky a provozuje samostatný podnik pod značkou franchisora.[24]

Delegování některých podnikových činností na jiné subjekty představuje outsourcing. Hlavní výhoda tohoto typu je, že se podnik může soustředit na hlavní předmět činnosti. Outsourcing šetří vlastní a cizí kapitál a redukuje celkové náklady. Případná ztráta kontroly a přehlednosti nad některými činnostmi a možná ztráta know-how patří mezi určité nevýhody outsourcingu.

Offshoring funguje na podobném principu jako outsourcing. Offshoring ovšem deleguje podnikové úkoly na dceřiné společnosti nebo externí firmy sídlící v zahraničí. Hlavním cílem tohoto typu je snížení mezd, jelikož v rozvojových zemích jsou mzdy o dost nižší než v tuzemsku.[19]

Podle Borise Popeska a Šárky Papadaki se mezi ně dá zařadit také benchmarking [23].

Na srovnávání výkonů je založen benchmarking, na srovnávání nákladových veličin je poté zaměřen nákladový benchmarking. Mezi základními nástroji nákladového řízení je nákladový benchmarking a jeho cílem je sledování nákladů v celém hodnotovém řetězci. Odhalit potenciál ke zlepšení využití režijních nákladů je hlavním úkolem nákladového benchmarkingu. Mezi výhody nákladového benchmarkingu patří podpora týmové práce a identifikace konkurenčních nevýhod. Do nevýhod nákladového benchmarkingu můžeme zařadit složité opatřování dat či časovou náročnost.[23]

6.4 Metody moderního rozpočtování

Poté, co vzniklo nové pojetí rozpočetnictví, již rozpočty nediktovaly organizačním jednotkám, co mají plnit, nedefinovaly hodnocení a odměňování pracovníků a nenařizovaly, co musí vyrábět. K pružnějšímu a efektivnějšímu plánování hodnocení nákladů a výnosů směřují organizace, které používají moderní metody rozpočtování.[23]

6.4.1 Activity-Based Budgeting (ABB)

Tento pojem by se dal přeložit jako rozpočtování podle aktivit. Souvisí s nástroji řízení podle aktivit, také s kalkulací podle aktivit a patří do nástrojů procesního řízení. Hodnoty podniku se

vykonávají skrz aktivity podniku, a proto se ABB zaměřuje na pochopení daných aktivit a jejich vztahu k tvorbě hodnoty.

Definování kritických faktorů úspěchu je prvním krokem při tvorbě ABB. Všechny veličiny musí být převedeny do měřitelných forem. Vyberou se takové aktivity, které odpovídají daným cílům podniku, a zbylé se vyloučí. V následujícím kroku je důležité provést předpověď pracovního zatížení, kde se stanoví počty produktů, které budou vyžadovány zákazníky. Do tohoto postupu se musí zahrnout i různé směrnice. Do dalšího kroku by se dala zařadit analýza procesů a aktivit, analýza investic do aktivit, analýza úrovně aktivity, míra výkonu aktivit a kalkulace nákladů procesů. Samotné sestavení rozpočtu je posledním krokem.[23]

6.4.2 Beyond Budgeting (BB)

Důvěra mezi managementem a organizačními jednotkami, důraz na měření výkonnosti a decentralizace jsou důležité pro tento druh rozpočtu. Proces řízení výkonnosti organizace vzniká díky dodržování těchto podmínek. Na neustále se měnící tržní podmínky pružně a rychle reaguje BB. Podstatné je aplikovat správný systém odměňování pracovníků, provádět plánování a určit si cíle. Tyto postupy se týkají řízení procesů uvnitř organizace. Principy týkající se samotného podniku se praktikují, pokud se určí pracovníci odpovědní za spokojenost zákazníků, určí se jasná pravidla, stanoví dílčí cíle a dá se lidem volnost k provádění dílčích rozhodnutí.[23]

6.4.3 Zero-Based Budgeting (ZBB)

Rozpočtování s nulovým základem se zaměřuje na rozpočty režijních nákladů či režijních útvarů. Rozpočty se sestavují nové, od základu, a nehledí se do minulosti. V tomto rozpočtu je cílem přezkoumání doposud prováděných aktivit a snížení nákladů konkrétního útvaru. Při tomto typu rozpočtu existují postupy, které se dělí do dvou variant:

- downsizing: aktivity, jejichž cílem je snížení režijních nákladů, se ohodnocují nově,
- rightsizing: přerozdělování aktivit v rámci existujících nákladových struktur.

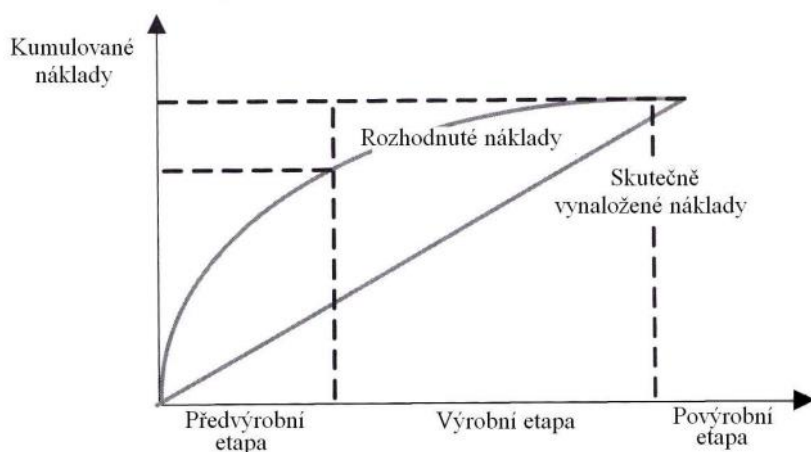
Tato metoda je oproti tradičním metodám rozpočetnictví časově a nákladově náročná.[23]

Management firmy musí být neustále ve střehu, jelikož se vyhodnocuje přímo od základu, navíc musí manažeři neustále přemýšlet o budoucích zdrojích a nemají čas se zabývat minulostí. Toto je hlavní výhoda ZBB.[5]

6.5 Metody strategických nástrojů nákladového řízení

Konkurence, chování dodavatelů a potřeby zákazníků jsou faktory, které vyhodnocuje strategické řízení. Zaměřuje se tedy na podnikové okolí. Strategické řízení vychází z dlouhodobých předpovědí vývoje, dává jasné cíle a směry pro budoucnost a pomáhá zvyšovat kvalitu managementu.[14]

Na náklady a výkony firmy pohlíží strategické nákladové řízení z dlouhodobé perspektivy. Celý životní cyklus výrobku je spojen s určitými náklady, což je jasné, pokud se na hodnotový řetězec pohlíží s odstupem. Předvýrobní etapy jsou nejdůležitějším okamžikem pro rozhodování nákladů. V momentě, kdy se výroba rozběhne, již není moc možností, jak náklady řídit či ovlivňovat. Náklady nazýváme skutečně vynaloženými, pokud je průběh nákladů po celou dobu životnosti produktu rovnoměrný. O rozhodnutých nákladech se hovoří ve chvíli, kdy je o vynaložení budoucích nákladů již rozhodnuto, ale reálně nejsou vynaloženy.[23] Skutečně vynaložené a rozhodnuté náklady a vztah mezi nimi jsou vidět na Obrázek 5.



Obrázek 5: Skutečně vynaložené a rozhodnuté náklady

Zdroj:[27]

„Cílem nástrojů strategického nákladového řízení je tedy zaměřit se na náklady předvýrobních etap a najít cesty k jejich ovlivňování, stejně jako brát v úvahu náklady vznikající v průběhu všech etap výrobního cyklu výkonu“. [23, str. 204]

Strategické řízení nákladů lze rozdělit na dvě metody. Jedná se o kalkulaci cílových nákladů a kalkulaci životního cyklu výrobku.

6.5.1 Kalkulace cílových nákladů (Target costing)

Firma Toyota vyvinula tento systém v 60. letech minulého století. Cílem Target Costing bylo trvalé snižování nákladů a vytváření tzv. štíhlé výroby.[27]

Tato kalkulace je zaměřena na předvýrobní fázi produktu. Hlavním cílem je nejdříve prověřit všechny možnosti snížení nákladů a poté definovat samotný produkt, jenž by měl splňovat všechna očekávání a požadavky zákazníků. Podniku by měl takovýto výrobek přinést požadovaný zisk. Kalkulace cílových nákladů je zaměřena na zákazníka a na prvním místě stojí cena. Při výrobě složitých výrobků a v odvětví s vysokou konkurencí se nejčastěji používá tento typ kalkulace.[27]

Tato kalkulace pracuje s budoucími, odhadovanými náklady a předpokládanými objemy produkce, což je hlavním omezením této metody.[22]

6.5.2 Kalkulace životního cyklu výrobku

Na rozdíl od kalkulace cílových nákladů se kalkulace životního cyklu výrobku zaměřuje na náklady, které vznikají v průběhu celého životního cyklu výrobku. Berou se v úvahu náklady na výzkum a vývoj, náklady spojené s ukončením výrobního cyklu a respektují se změny ceny v průběhu životního cyklu výrobku.[27]

Boris Popesko dělí tuto metodu do tří etap: [22]

- Charakteristika životního cyklu – v této etapě se stanoví délka cyklu a výše objemu prodeje výrobku za tento cyklus. Na základě předběžné analýzy je sestavena délka životního cyklu a dále je korigována dle skutečného vývoje. V této situaci je hlavním faktorem technický pokrok. Odhad výše objemu prodeje je klíčovým prvkem celé metody, neboť má vliv na odhad výnosů a nákladů. Tento odhad je prováděn formou variantního modelování stanovením pesimistické a optimistické varianty, na základě nichž jsou poté vymezeny limity.
- Odhad nákladů jednotlivých etap – v této části je důraz kladen zejména na stanovení nákladů předvýrobní a povýrobní etapy. Mezi náklady předvýrobní etapy lze zařadit náklady na výzkum a vývoj, marketing, zavedení výrobku do výroby, investice související s konkrétním typem výrobku. Naopak nákladem povýrobní etapy může být například demontáž výrobku, odprodej, zajištění servisu či likvidace.
- Analýza faktorů nákladů a výnosů – ohodnocení a definice možných vlivů. Na výši nákladů působí například změna prodejní ceny, změna cen vstupů, změny měnových kurzů, legislativní úpravy, vliv časové hodnoty peněz, inflace.

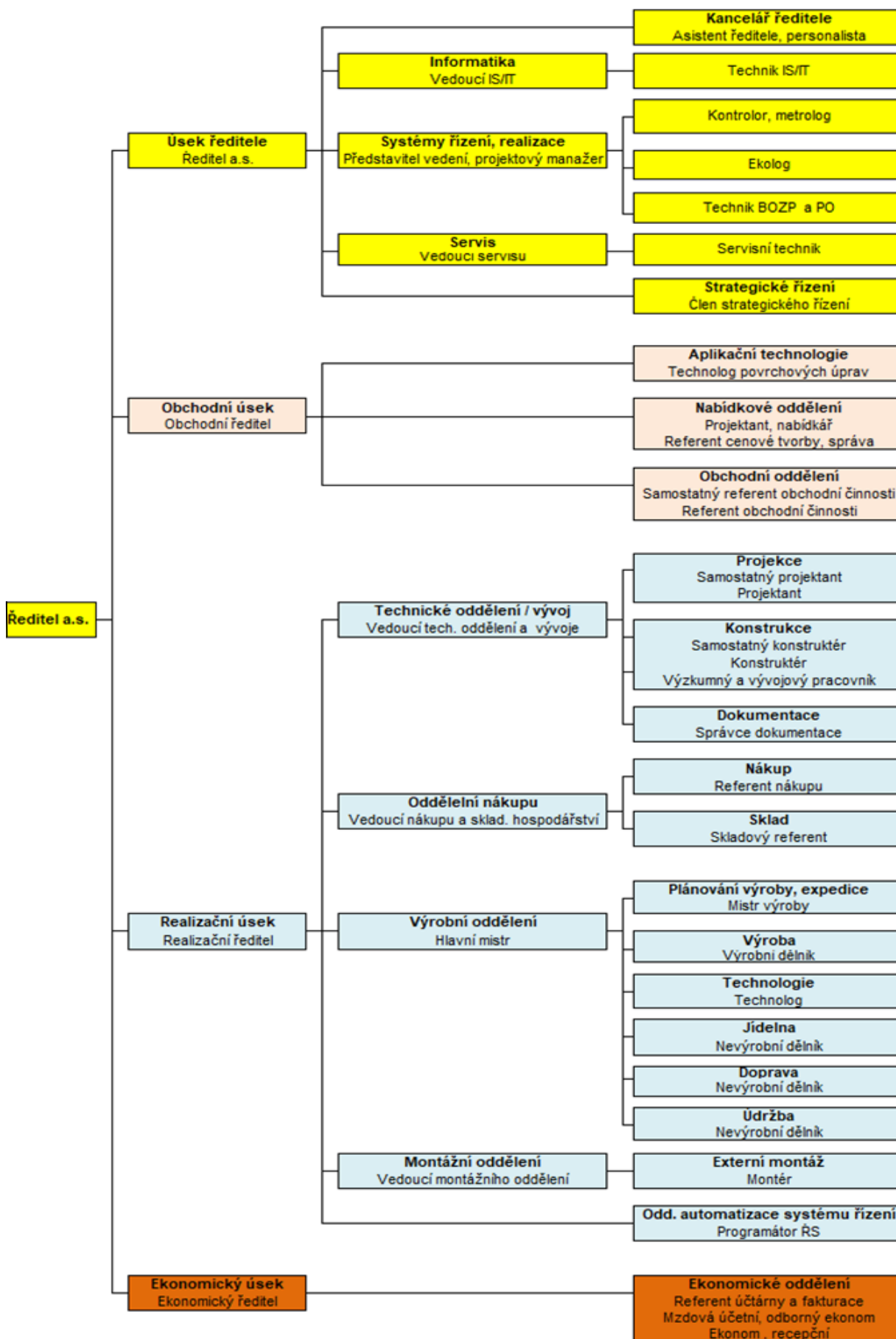
7 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI GALATEK A. S.

Společnost Galatek a. s. jsem si vybrala z důvodu předešlé spolupráce na seminární práci. Vše jsem konzultovala s ekonomickým ředitelem společnosti inženýrem Vrbkou, který mi poskytl veškeré interní materiály společnosti. Konzultace probíhaly podle toho, jak jsem postupovala v diplomové práci. Další materiály jsem také získávala z internetové stránky společnosti.

Akciová společnost vznikla 24. března 1998. Předmětem podnikání je projektová činnost ve výstavbě, malířství, lakýrnictví a natěračství a výroby, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona. Společnost má celkem pět členů představenstva, jednoho předsedu, jednoho místopředsedu a tři členy představenstva.

Společnost byla založena již v roce 1990, tehdy pod názvem GALATEK TECHNIK v. o. s. Společnost se od počátku své existence zaměřila na poskytování služeb v oboru technologií a zařízení pro povrchové úpravy a zabezpečení ekologie.

Ve společnosti je pracovní místo určeno organizační strukturou, která je zobrazena na Obrázek 6, danou organizačním řádem. Organizační struktura se mění v závislosti na potřebách a strategických cílech společnosti GALATEK a. s. [11]



Obrázek 6: Organizační struktura společnosti

Zdroj: [13]

Hlavním předmětem činnosti podniku je zakázková výroba. Cílem společnosti je dodávat svým zákazníkům kompletní provozy, lakovny a linky povrchových úprav s vlastní výrobou strojů a zařízení v evropské kvalitě. Společností dodávaný sortiment strojů a zařízení pro kompletaci provozů povrchových úprav, zaměřený na široké pokrytí provozních variant, obsahuje:

- zařízení pro přípravu povrchu,
- kabiny a lakovací linky pro nanášení kapalných nátěrových hmot,
- kabiny a lakovací linky pro nanášení práškových plastů,
- sušicí a vypalovací pece,
- transportní a manipulační techniku,
- aplikační techniku,
- speciální jednoúčelové stroje,
- kompletní systém řízení a vizualizaci technologického procesu.

Společnost má široký sortiment výrobků, které vyrábí v závislosti na jednotlivých objednávkách. Jedná se například o kontinuální linky, robotické lakování, lakovací kabiny a ruční pracoviště.

Kontinuální linky

Kontinuální linky, viz Obrázek 7, představují vysoce produktivní soubory zařízení pro finální úpravu nanášením kapalných nátěrových hmot nebo práškových plastů. Nanášení může být prováděno ručně nebo plně automatickým způsobem. Linky jsou řešeny individuálně, zcela podle potřeb zákazníka.



Obrázek 7: Kontinuální linka

Zdroj: [11]

Robotické lakování

Jedná se o lakovací automaty představující jednoúčelové nebo víceúčelové lakovací zařízení k finální úpravě povrchu nanášením kapalných nátěrových hmot nebo práškových plastů. Robotické lakování je vidět na Obrázek 8.



Obrázek 8: Robotické lakování

Zdroj: [11]

Lakovací kabiny

Lakovací kabiny, viz Obrázek 9, pro nanášení kapalných vodou ředitelných nebo rozpouštědlových nátěrových hmot slouží k povrchové úpravě velkorozměrných dílců a kompletních výrobků. Skelety těchto kabin jsou dodávány z panelů různých materiálů, z tepelně izolovaných panelů nebo ve zděném provedení jako součást stavby s osvětlením a posuvnými, křídlovými nebo rolovacími vraty.



Obrázek 9: Lakovací kabiny

Zdroj: [11]

Ruční pracoviště

Ruční pracoviště, viz Obrázek 10, představuje široký sortiment zařízení určených pro nanášení práškových plastů nebo kapalných rozpouštědlových i vodou ředitelných nátěrových hmot na dílce v malosériové a atypické výrobě.



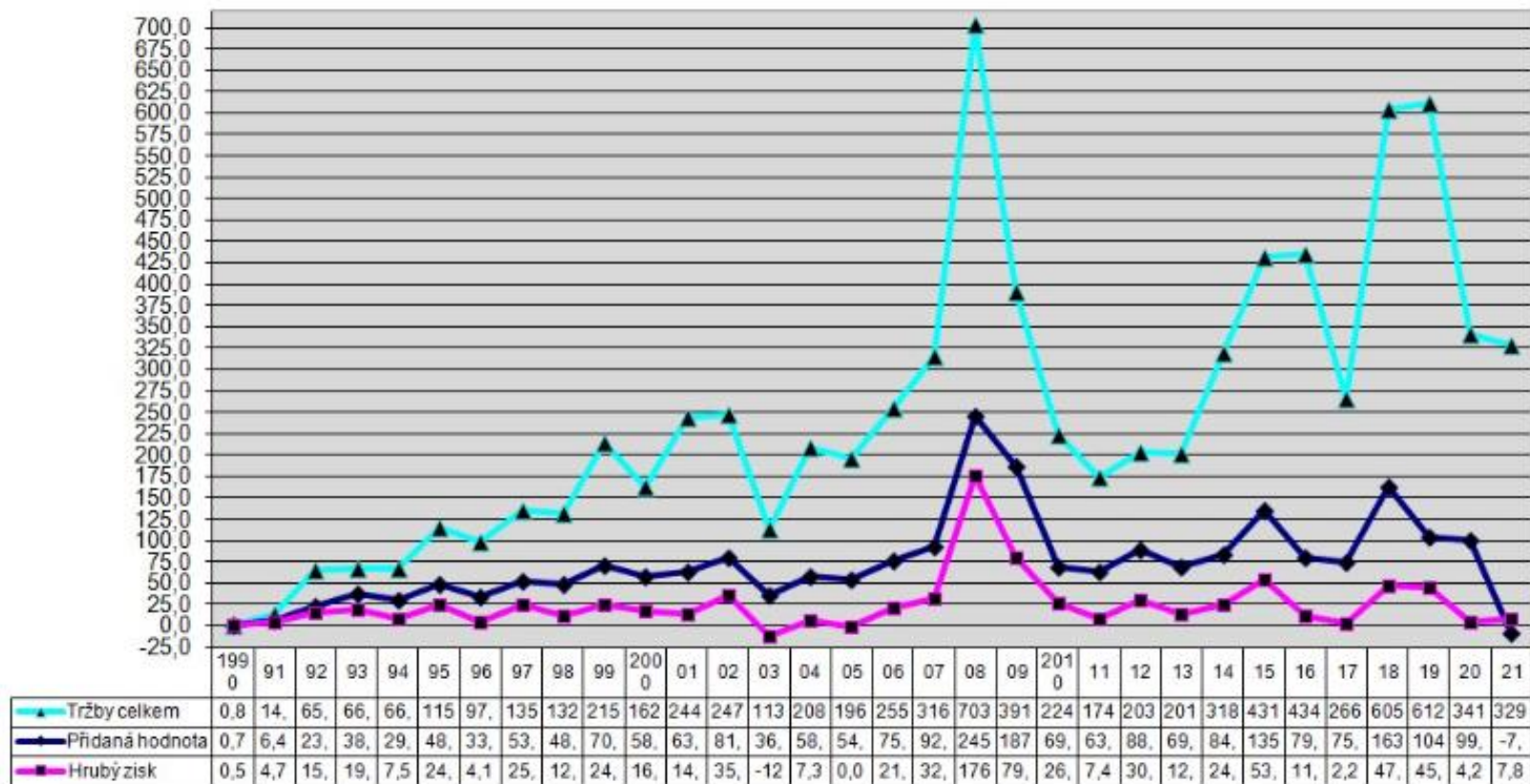
Obrázek 10: Ruční pracoviště

Zdroj: [11]

7.1 Ekonomický vývoj společnosti

Na Obrázek 11 je vidět ekonomický vývoj společnosti již od roku 1990, tehdy ještě jako GALATEK TECHNIK v. o. s. Je zde zobrazen vývoj ukazatelů „tržby za prodej vlastních výrobků a služeb“, „přidaná hodnota“ a „hrubý zisk“ podle jednotlivých let do roku 2021. Z obrázku je vidět, že nejvyšších hodnot u všech tří ukazatelů dosahovala společnost v roce 2008.

Výsledky společnosti od roku 1990 (v mil. Kč)



Obrázek 11: Výsledky společnosti od roku 1990

Zdroj:[11]

7.2 SWOT analýza společnosti

Společnost si sama SWOT analýzu nedělá. Informace k jejímu sestavení jsem získala díky konzultaci s inženýrem Vrbkou, který mi také poskytl interní zdroje společnosti, ze kterých jsem čerpala. Některé informace jsem získala z internetu.

Silné stránky

Nejsilnější stránkou podniku je kvalita výrobků. Ta je pro společnost také konkurenční výhodou při exportu. Společnost se soustředí na východní trhy, kde zatím není konkurence tak vysoká, místní konkurenční společnosti při výrobě zařízení nedosahují požadované kvality.

Mezi silné stránky se také řadí vlastní činnost v oblasti výzkumu a vývoje. Nové zařízení se před uvedením na trh podrobí funkčním zkouškám, měření a schvalovacím řízením příslušnými orgány. Společnost se také zabývá snižováním energetické náročnosti, a to používáním nových technologií nanášení barviv, například UV technologiemi. Jestliže by se společnost přestala zabývat technickým rozvojem výrobků, znamenalo by to ztrátu zákazníků a následný zánik společnosti.

Slabé stránky

Mezi slabé stránky lze zařadit nízký export na západní trhy, kde je konkurence místních firem vysoká.

Mezi slabé stránky můžeme také zahrnout nedostatečnou jazykovou vybavenost pracovníků. Dále se společnost potýká s nižšími výkony montážích pracovníků. Přestože má firma správně zpracovanou politiku odměňování a mzdový předpis, není efektivita práce těchto pracovníků na požadované úrovni.

Příležitosti

Do příležitostí lze zařadit především vstup na nové trhy, jako příklad lze uvést Kazachstán či Turecko. V těchto zemích není výroba na takové úrovni a není zde tak velká konkurence. Potenciál můžeme spatřit také ve vyšších investicích do kolejových vozidel, jelikož od těchto zákazníků mívá společnost v průměru 70 % tržby. K příležitostem také patří různé dotace z evropských fondů.

Hrozba

Především se jedná o konkurenci a její růst. Pro společnost je velmi obtížné monitorovat marketingové aktivity konkurence, úroveň jejich technického řešení a cenové změny, které mohou mít pro zákazníka při jeho rozhodování velký význam.

Mezi hrozby lze také zařadit vyjednávací sílu zákazníků, kteří se snaží o co nejnižší cenu. V případech, že zákazník žádá takovou cenu, která není pro společnost akceptovatelná, musí

zákazníka odmítnout, a tím přichází o nové zakázky. V současné době se společnost nejvíce cítí být ohrožena neustále se zvyšujícími cenami energií. Mezi potenciální hrozby se také dá zařadit legislativa a embarga východních zemí.

Vyhodnocení SWOT analýzy

Při tvorbě SWOT analýzy se k jednotlivým faktorům přiřadí váha v intervalu $<0;1>$. Tato váha určuje důležitost faktoru pro úspěch podniku na trhu. Součet vah musí být roven 1. Čím vyšší je hodnota, tím vyšší je i důležitost.

Dále se k jednotlivým faktorům přiřadí známka v intervalu $<1;4>$ podle toho, jak společnost na tyto faktory reaguje. 1 = velmi špatná reakce, 2 = nízká reakce, 3 = dobrá reakce, 4 = velmi dobrá reakce. Jak již bylo zmíněno, společnost si vlastní SWOT analýzu nedělá, ale musí reagovat na okolí a konkurenci. Z osobních konzultací jsem zjistila, jak společnost reaguje na jednotlivé faktory.

Tabulka 1: Silné stránky společnosti

Silné stránky společnosti	Váha	Známka	Vážené skóre
Dobré jméno společnosti	0,18	3	0,54
Kvalitní výrobky	0,20	4	0,80
Výroba na zakázku	0,19	4	0,76
Vlastní činnost v oblasti výzkumu a vývoje	0,19	3	0,57
Dobře zajištěný a fungující servis	0,12	4	0,48
Výrobní technologie a výrobní kapacity	0,12	3	0,36
Celkem	1	-	3,51

Zdroj: [29]

Tabulka 2: Slabé stránky společnosti

Slabé stránky společnosti	Váha	Známka	Vážené skóre
Motivační systém odměňování	0,15	3	0,45
Nízký export	0,20	3	0,60
Nedostatečné vyhodnocování spokojenosti zákazníků	0,19	2	0,38
Nízká produktivita práce montážních pracovníků	0,16	3	0,48
Nízká jazyková vybavenost zaměstnanců	0,30	2	0,60
Celkem	1	-	2,51

Zdroj: [29]

Tabulka 3: Příležitosti společnosti

Příležitosti společnosti	Váha	Známka	Vážené skóre
Proniknutí na nové zahraniční trhy	0,31	3	0,93
Dotace z evropských fondů	0,17	4	0,68
Uplatňování způsobu výrobní spolupráce	0,21	4	0,84
Vyšší investice do kolejových vozidel	0,31	4	1,24
Celkem	1	-	3,75

Zdroj: [29]

Tabulka 4: Hrozby společnosti

Hrozby společnosti	Váha	Známka	Vážené skóre
Konkurence	0,24	3	0,72
Ztráta dobrého jména společnosti	0,20	3	0,60
Vyjednávací síla zákazníků	0,15	4	0,60
Růst inflace	0,19	3	0,57
Zvyšování cen energií	0,22	3	0,66
Celkem	1	-	3,15

Zdroj: [29]

Vážené skóre, které se získá vynásobením váhy a známky, se poté sečte a získá se celkové vážené skóre. Celkové vážené skóre může mít maximální hodnotu 4 a nejnižší 1. Pokud společnost získá skóre 4, znamená to, že výborně reaguje na současné příležitosti a hrozby a má velkou vnitřní sílu v případě silných a slabých stránek. Pokud společnost dosáhne skóre pouze 1, znamená to, že současná strategie není zaměřena na využívání příležitostí, předcházení hrozeb, nesnižuje slabé stránky a nevyužívá své silné stránky.

Tabulka 5: Vyhodnocení SWOT analýzy

Vnitřní prostředí		Silné stránky S	Slabé stránky W
		3,51	2,51
Vnější prostředí		Strategie SO ↓	Strategie WO
Příležitosti O	3,75		
Hrozby T	3,15	Strategie ST	Strategie WT

Zdroj: [29]

V Tabulka 5 je vyhodnocení SWOT analýzy pro GALATEK a. s., kde se porovnávají hodnoty silných a slabých stránek, příležitostí a hrozeb. V porovnání silných a slabých stránek vyšla vyšší hodnota u silných stránek 3,51. Vyšší hodnota také vyšla v porovnání příležitostí a hrozeb u příležitostí 3,75. Šipky v tabulce ukazují, že současná strategie firmy SO je ofenzivní. Silné stránky používá podnik ke zhodnocení příležitostí, kdy se například snaží vstoupit na nové zahraniční trhy, nebo využívá evropské dotace.

7.3 Majetková a finanční struktura společnosti

Základní obraz o tom, jak si společnost vede, vykresluje zpracování majetkové a finanční struktury. Pro účely této diplomové práce byly využity účetní výkazy z let 2019, 2020 a 2021. Majetková struktura zobrazuje veškerá aktiva, která se skládala z dlouhodobého a oběžného majetku. Oběžný majetek je tvořen zásobami, krátkodobými a dlouhodobými pohledávkami a krátkodobým finančním majetkem. Podnik může s aktivy pracovat podle své vůle, jelikož je jejich vlastníkem. Finanční struktura zachycuje pasivní položky společnosti. Pasiva představují zdroj krytí majetku, který společnost získala z vlastních, nebo cizích zdrojů. Mezi vlastní zdroje se řadí základní kapitál, fondy ze zisku, výsledek hospodaření za minulé a běžné období. Do cizích zdrojů patří rezervy, dlouhodobé a krátkodobé závazky.

7.3.1 Majetková struktura

Tabulka 6 vykresluje zjednodušené složení aktiv.

Tabulka 6: Majetková struktura (v tis. Kč.)

Položka	2019	2020	2021
Dlouhodobý majetek	72 061	68 805	67 011
Dlouhodobý hmotný majetek	71 720	68 493	66 348
Dlouhodobý nehmotný majetek	341	312	663
Oběžná aktiva	281 994	252 110	185 754
Zásoby	41 033	42 959	56 551
Krátkodobé pohledávky	221 022	185 781	101 637
Dlouhodobé pohledávky	6 949	9 265	7 866
Krátkodobý finanční majetek	12 990	14 105	19 700
Časové rozlišení aktiv	4 952	1 918	2 532
Aktiva celkem	359 007	322 833	255 297

Zdroj: [13]

Z rozvah z posledních tří let vyplývá, že dlouhodobý hmotný majetek má na celkovém dlouhodobém majetku podíl okolo 99 %. Dlouhodobý nehmotný majetek přispívá jen nepatrnou částí k celkovému dlouhodobému majetku. Dlouhodobý hmotný majetek zahrnuje budovy a hmotné movité věci (např. výrobní zařízení), které ještě nejsou odepsány v celkové výši.

Druhou položkou aktiv jsou oběžná aktiva. Do oběžných aktiv se zařazují zásoby, krátkodobé a dlouhodobé pohledávky a krátkodobý finanční majetek. Zásoby se podílely ve sledovaných obdobích na celkových oběžných aktivech v rozmezí 16,4 % - 30,4 %. V průběhu let se snížila hodnota krátkodobých pohledávek, což může souviset s nižší výrobou. Do krátkodobého finančního majetku se zařazují peněžní prostředky v pokladně a peněžní prostředky na účtech, přičemž prostředky v pokladně na celkových peněžních prostředcích představují podíl pouze od 1,3 % do 2,7 %.

Časové rozlišení aktiv obsahuje náklady příštích období a příjmy příštích období a na celkových aktivech se podílí pouze okolo 1 %.

7.3.2 Finanční struktura

Tabulka 7 zachycuje veškeré finanční zdroje společnosti.

Tabulka 7: Finanční struktura (v tis. Kč)

Položka	2019	2020	2021
Vlastní kapitál	140 040	103 618	109 432
Základní kapitál	10 000	10 000	10 000
Fondy ze zisku	2 140	2 140	2 140
VH za minulé období	73 057	73 061	75 883
VH za běžné období	39 883	3 457	6 449
Cizí zdroje	218 308	218 852	144 426
Rezervy	49 300	62 000	0
Dlouhodobé závazky	0	0	0
Krátkodobé závazky	169 008	156 852	144 426
Časové rozlišení pasiv	659	363	1 439
Pasiva celkem	359 007	322 833	255 297

Zdroj: [13]

Pasiva společnosti jsou tvořena dvěma složkami – vlastním kapitálem a cizími zdroji. V tabulce je vidět, že vlastní kapitál je tvořen několika podúčty, základním kapitálem, fondy ze zisku, výsledky hospodaření za minulé a běžné období. Vlastní kapitál se na celkových pasivech v posledních třech letech podílí od 32 % do 43 %. Tento podíl je záporným ukazatelem pro investory, jelikož z něho vyplývá, že společnost kryje aktiva z velké části z cizích zdrojů.

Základní kapitál se v průběhu let nemění a jeho hodnota je ustálena na 10 000 000 Kč. Ze zbylých položek vlastního kapitálu má největší podíl výsledek hospodaření minulých let, který se podílí v průměru 63 %.

Druhou částí pasiv jsou cizí zdroje, které se skládají z rezerv, dlouhodobých závazků, krátkodobých závazků a časového rozlišení pasiv. Jelikož společnost nemá žádné dlouhodobé závazky, největší podíl na cizích zdrojích mají krátkodobé závazky, které v roce 2019 dosahovaly 77 %, v roce 2020 71 % a v roce 2021 krátkodobé závazky činily 100 % cizích zdrojů. Další skupinou je časové rozlišení pasiv, kam patří výdaje příštích období. Tyto náklady klesly v roce 2020 v porovnání s předchozím rokem na polovinu, ale v roce 2021 opět vzrostly na více než dvojnásobek oproti roku 2019.

7.4 Analýza nákladů

V následující kapitole budou analyzovány náklady, které se ve společnosti objevují.

Byla provedena analýza nákladů podle druhů, které jsou součástí podniku. Tato analýza je využívána pro sestavení výkazu zisku a ztrát. Opět budou použity údaje z posledních tří let, jako tomu bylo při vytvoření majetkové a finanční struktury společnosti. Využijeme vertikální

analýzu pro srovnání jednotlivých položek k celkovým nákladům. Pro vývoj nákladů v čase je použita horizontální analýza.

7.4.1 Členění nákladů podle druhů

Tabulka 8 zobrazuje rozdělení nákladů podle jednotlivých druhů, které se ve společnosti vyskytují. Poté v návaznosti na toto členění bude vytvořena horizontální a vertikální analýza.

Tabulka 8: Členění nákladů podle druhů (v tis. Kč)

Položka	2019	2020	2021
Výkonová spotřeba	488 341	233 345	314 606
Spotřeba materiálu a energie	120 335	84 108	77 994
Služby	368 006	149 237	236 612
Změna stavu zásob vlastní činnosti	-9 268	-533	-10 429
Osobní náklady	72 008	79 678	63 252
Mzdové náklady	53 127	59 549	46 440
Náklady na soc. a zdrav. pojištění	18 881	20 029	16 812
Úpravy hodnot v provozní oblasti	6 840	6 098	5 118
Ostatní provozní náklady	11 199	20 175	-52 850
Ostatní finanční náklady	5 801	5 030	4 060
Nákladové úroky	425	467	745
Náklady celkem	575 346	344 260	324 502

Zdroj: [13]

Vysoký podíl výkonové spotřeby, kterou tvoří materiál potřebný ke zpracování výkonů, odhaluje, že se jedná o výrobní společnost. Osobní náklady jsou další významnou položkou výrobní společnosti.

Výkonová spotřeba

Jedná se o spotřebu materiálu, který je potřebný pro zhotovení daných výkonů. Také by se mohlo jednat o kartonové obaly, které plní ochranné, skladovací a přepravní funkce. Do výkonové spotřeby rovněž patří veškerá výbava zaměstnanců, např. rukavice, pracovní oblečení, pracovní obuv, kancelářské pomůcky. Součástí nákladů na energie jsou voda, plyn a elektrická energie za celý podnik.

Do výkonové spotřeby lze zahrnout také náklady za služby, které jsou potřeba k testování výrobků. Rovněž se sem řadí jazykové kurzy, které jsou poskytovány zaměstnancům pro zdokonalení jejich dovedností, cestové, poštovní, náklady na reprezentaci a propagaci, náklady na telefon, školení a část stravného placeného zaměstnavatelem.

Změna stavu zásob vlastní činnosti

Převážně jsou zde zachyceny změny týkající se nedokončené výroby a polotovarů. Změna zákona z roku 2016 v účtování této položky se týkala především výrobních firem. První změna

nastala v oceňování zásob, které se od tohoto roku počítají pomocí kalkulace zvolené podle dané společnosti. S tímto souvisí také změna v účtování. Před rokem 2016 se změna stavu zásob vlastní činností a aktivace účtovala přes výnosový účet, nyní se používá samostatný nákladový účet s názvem Změna stavu zásob vlastní činností, který byl zaveden v roce 2016.

Osobní náklady

Hlavní složku osobních nákladů tvoří mzdové náklady. Do osobních nákladů také řadíme náklady na sociální a zdravotní pojištění. Zaměstnavatel musí ze zákona za každého zaměstnance odvádět procentuálně pevně stanovenou částku. Touto částkou přispívá zaměstnavatel státu na zdravotní, důchodové a nemocenské zabezpečení.

Úpravy hodnot v provozní oblasti

Odpisy za hmotný i nehmotný majetek, který společnost vlastní, řadíme do této skupiny. Do hmotného majetku patří stroje a zařízení nutná pro výrobní činnost, do nehmotného se může řadit například software. Odpisy jsou počítány rovnoměrným i zrychleným způsobem, záleží na typu majetku. Tato skupina klesá postupně všechny tři sledované roky.

Ostatní provozní náklady

Do této skupiny se mohou řadit manka, daně a poplatky, poskytnuté dary, škody a jiné náklady týkající se provozní oblasti.

Ostatní finanční náklady

Ostatní finanční náklady zaujímají přibližně okolo 1 % z celkových nákladů. Největším zástupcem jsou kurzové ztráty, které vznikají při platbách v cizích měnách. Finanční výsledek mohou kurzové ztráty ovlivnit jak pozitivně, tak negativně. Do ostatních finančních nákladů se také řadí poplatky bance za vedení účtů, převody prostředků a služby, které jsou zpoplatněny a společnost je využívá.

Nákladové úroky

Poslední skupinou nákladů jsou nákladové úroky. Ty jsou placeny úvěrovým institucím, které společnosti poskytly půjčky nebo úvěry.

7.4.2 Vertikální analýza

Vertikální analýza zobrazuje procentuální zastoupení nákladů na souhrnném absolutním ukazateli, v tomto případě celkové náklady. Tato analýza se provádí shora dolů, odtud také pochází její pojmenování. Je zde prezentováno procentuální zastoupení jednotlivých položek na celkových nákladech.

Tabulka 9: Vertikální analýza

Položka	2019		2020		2021	
	tis. Kč	%	tis. Kč	%	tis. Kč	%
Výkonová spotřeba	488 341	84,88	233 345	67,78	314 606	96,95
Spotřeba mat. a energie	120 335	20,92	84 108	24,43	77 994	24,03
Služby	368 006	63,96	149 237	43,35	236 612	72,92
Změna stavu zásob vlastní činností	-9 268	-1,61	-533	-0,16	-10 429	-3,21
Osobní náklady	72 008	12,51	79 678	23,15	63 252	19,49
Mzdové náklady	53 127	9,23	59 649	17,33	46 440	14,31
Náklady na soc. a zdrav. Pojištění	18 881	3,28	20 029	5,82	16 812	5,18
Úpravy hodnot v provozní oblasti	6 840	1,29	6 098	1,77	5 118	1,58
Ostatní provozní náklady	11 199	1,95	20 175	5,86	-52 850	-16,29
Ostatní finanční náklady	5 801	1,01	5 030	1,46	4 060	1,25
Nákladové úroky	425	0,07	467	0,14	745	0,23
Náklady celkem	575 346	100	344 260	100	324 502	100

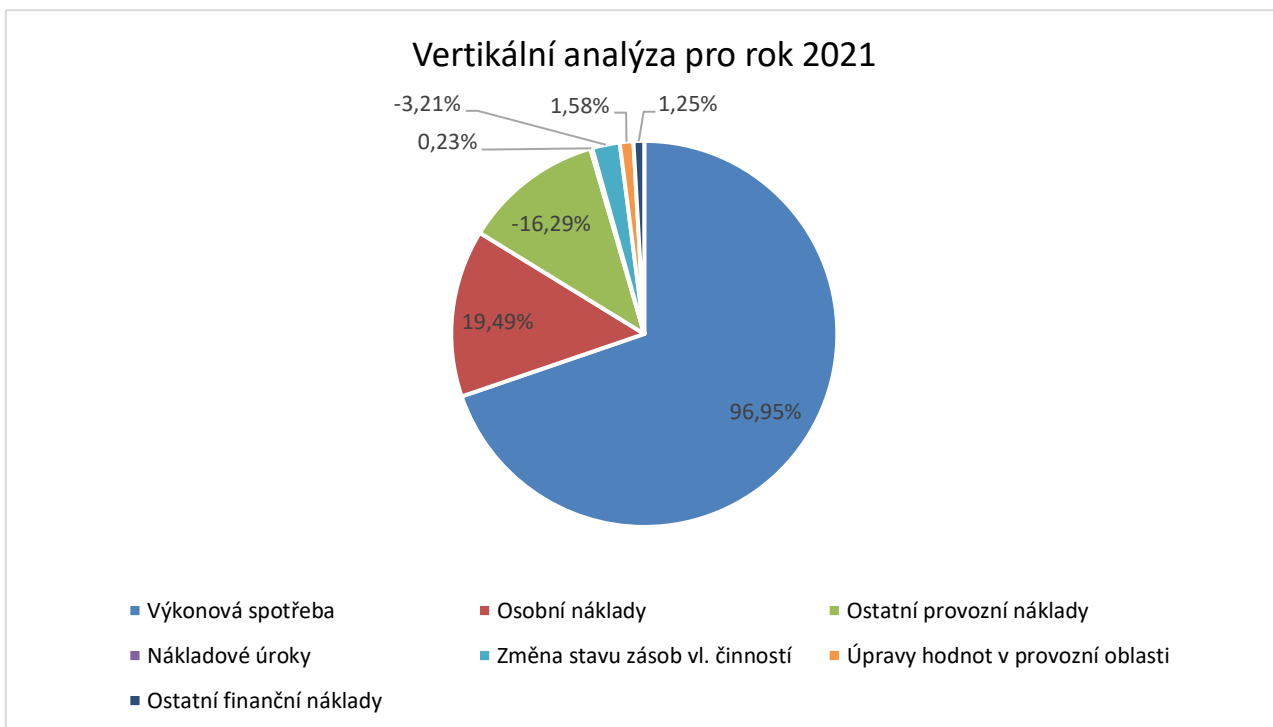
Zdroj: [13]

Výkonovou spotřebu tvoří tři složky – náklady vynaložené na prodané zboží, spotřeba materiálu a energie, služby. Jelikož položka náklady vynaložené na prodané zboží byla ve všech třech letech nulová, není zařazena v tabulce. Spotřeba materiálu a energie klesá ve všech třech letech, služby nejdříve klesly a poté opět narostly. Pokles mohl být způsoben nižšími cenami od dodavatelů, nebo nižšími výkony, které společnost produkovala. Celková výkonová spotřeba se v průběhu let procentuálně pohybuje od 67,78 % do 96,95 %, z čehož je patrné, že se jedná o nejvíce zastoupenou položku v nákladech. Ve výkonové spotřebě zastávají nejpodstatnější část služby, spotřeba materiálu a energií bývá konstantní a pohybovala se v rozmezí od 20,92 % do 24,43 %.

Další významnou složkou nákladů jsou osobní náklady. V roce 2019 a 2020 vzrostly, v roce 2021 klesly. Nejvyšší procentuální zastoupení měly osobní náklady v roce 2020, a to 23,15 %, což mohlo být způsobeno i tím, že v roce 2020 se snížila výkonová spotřeba.

Nepatrný vliv mají na nákladech nákladové úroky, které se v průběhu tří let pohybovaly od 0,07 % do 0,23 %. O něco větší vliv na nákladech mají ostatní finanční náklady, které jsou v rozmezí 1,01 % až 1,46 %.

Na Obrázek 12 je graficky zachycen rok 2021. Hodnoty jsou v grafu zobrazeny pomocí procent.



Obrázek 12: Vertikální analýza pro rok 2021

Zdroj: [13]

7.4.3 Horizontální analýza

Tato analýza je vytvořena pro zjištění rozdílů nákladů mezi jednotlivými roky. Můžeme díky ní zjistit nárůst nebo pokles jednotlivých nákladových položek.

V Tabulka 10 jsou zobrazeny rozdíly mezi každou nákladovou položkou v tisících korunách a také v procentech.

Tabulka 10: Horizontální analýza

Položka	2019/2020		2020/2021	
	Rozdíl v tis. Kč	%	Rozdíl v tis. Kč	%
Výkonová spotřeba	-254 996	-52,22	81 216	34,82
Spotřeba materiálu a energie	-36 227	-30,11	-6 114	-7,27
Služby	-218 769	-59,45	87 375	58,55
Změna stavu zásob vlastní činnosti	8 735	-94,25	-9 896	1856,66
Osobní náklady	7 670	10,65	-16 426	-20,62
Mzdové náklady	6 522	12,28	-13 209	-22,14
Náklady na soc. a zdrav. Pojištění	1 148	6,08	-3 217	-16,06
Úpravy hodnot v provozní oblasti	-742	-10,85	-980	-16,07
Ostatní provozní náklady	8 976	80,15	-73 025	-361,96
Ostatní finanční náklady	-771	-13,29	-970	-19,28
Nákladové úroky	42	9,88	278	59,53
Náklady celkem	-231 086	-40,16	-19 758	-5,74

Zdroj: [13]

V průběhu let došlo ke snížení celkových nákladů. K většímu snížení došlo mezi lety 2020 a 2021, kdy snížení činilo skoro 41 %. Snížení nákladů může být různé, může souviset například s poklesem výkonů společnosti.

Mezi lety 2020 a 2021 je vidět nárůst výkonové spotřeby o zhruba 35 %, ale ostatní provozní náklady poklesly skoro o 362 %. Tento jev může být hlavním důvodem snížení celkových nákladů. Velký rozdíl je také vidět u služeb, které patří do výkonové spotřeby. Došlo zde ke zvýšení z -59,45 % na 58,55 %. Jelikož víme z předem vypracované vertikální analýzy, že se služby na celkových nákladech podílejí od 43 % do 73 %, jedná se o radikální přírůstek.

7.5 Stávající řízení nákladů ve společnosti

Ve společnosti funguje dlouhodobý zavedený systém řízení nákladů, který vznikl v průběhu fungování společnosti. Na základě tohoto systému se veškeré náklady odhadují podle minulosti, nebo zkušeností. Tento systém se nemění. Ekonomický pracovník na konci každého roku vyplní tabulku (viz. Obrázek 13), jaké byly skutečné náklady společnosti a jak se lišily od plánů. Podle těchto informací opět odhaduje náklady na příští rok. Na odhadování nejsou používány žádné vzorce ani kalkulace. Vše je prováděno pouze expertním odhadem pracovníka.

Plán režijních nákladů pro výpočet režijních sazeb na rok 2022							
	Plán 2021	Skut. 2021	Plán 2022	VR	z toho MONT.	z toho OPN	SR
A1. Mzdy režijních pracovníků							
Dělníci nevýrobní				0	0	0	0
Administrativní pracovníci - OÚ, EÚ, výroba, úsek Ř				0	0	0	0
Technická oddělení realizačního úseku				0	0	0	0
Ostatní - dohody				0	0	0	0
CELKEM		0	0	0	0	0	0
A2. Odměny zaměstnanců (bez ředitelů a MZ)							
CELKEM (za věrnost, výročí, MSV, auta...)				0	0	0	0
A3. Sociální a zdravotní pojištění (SaZ)							
Odvody z položek A1 a A2 (bez stf. 0)				0	0	0	0
Úspora na SaZ z titulu dosažení stropu				0	0	0	0
SaZ z 1% pořizovacích cen aut v os. užívání				0	0	0	150 000
CELKEM		0	0	0	0	0	150 000
A4. Příspěvek na dopravu vč. SaZ							
CELKEM příspěvek				0	0	0	0
A5. Pohotovost vč. SaZ							
CELKEM příspěvek				0	0	0	0

Obrázek 13: Plán režijních nákladů

Zdroj: [13]

Z těchto sazeb se poté vypočítávají režijní sazby na následující rok, podle kterých se provádí ocenění zakázek. Jelikož se jedná o typicky zakázkovou výrobu, nikdy není jasné, v jakém měsíci a kolik bude uskutečněno zakázek a jaké budou skutečné náklady. I když se některý měsíc nepracuje na žádné zakázce, přesto je nutné platit například zaměstnancům mzdy, energie, úroky a další povinné platby.

8 NÁVRHY NA ZEFEKTIVNĚNÍ NÁKLADŮ

V následující kapitole jsou uvedena některá opatření, která by pomohla společnosti zefektivnit řízení nákladů. Také je otázka, co by se stalo, kdyby byl na místo pracovníka, který náklady na následující rok odhaduje svým expertním odhadem, přijat někdo jiný. V tomto případě by novému zaměstnanci mohla pomoci v odhadování nákladů na další rok například vertikální nebo horizontální analýza. V těchto analýzách je vidět, jak se náklady v jednotlivých letech mění.

8.1 Propojení informačního systému podniku s výrobní fází

Informační systém podniku je sice zastaralý, ale je dostačující pro potřeby společnosti. Informační systém by se měl využívat v oblastech, ve kterých by šlo ušetřit co nejvíce nákladů. Výrobní fáze v podniku sdružuje velké množství aktivit a procesů, které na sebe navazují. Výroba musí odpovídat jasně naplánovanému harmonogramu, činnosti musí skončit včas, neboť na ně navazují další činnosti a aktivity. Sled činností by měl být plynulý, pokud se objevují nenadále prostoje, vznikají i dodatečné náklady a také se může celá výroba zpozdit.

V současné době se výroba zakázek a s tím spojené aktivity a činnosti plánují pouze na papíře. Pravidelně se schází tým plánovačů, ten podle zakázek, které má společnost vyrobit, plánuje jednotlivé výrobní činnosti, aktivity s nimi spojené, jejich začátky a konce. Tento systém je časově náročný a vyvolává další personální náklady. Takový způsob plánování na papír by se dalo nahradit informačním systémem, který umí tvořit Ganttovy diagramy. Tyto diagramy umí plánovat činnosti výrobní fáze tak, aby na sebe navazovaly, také umí spočítat kritickou cestu procesu, jednotlivé časové rezervy mezi různými činnostmi takovým způsobem, aby na sebe vše navazovalo a všechno nakonec proběhlo hladce během výroby zakázek. Ganttovy diagramy se využívají zejména při projektovém plánování a tvoření různých projektů.

Pokud by společnost propojila informační systém s výrobní fází, znamenalo by to jednak úsporu personálních nákladů, ale také kvalitnější, rychlejší, přesnější a variabilnější řízení procesů a lepší návaznost jednotlivých činností. Informační systém by zobrazoval momentální stav zakázek, jednotlivé výrobní fáze a jejich průběh. Díky tomuto systému by mohli být informováni samotní zákazníci, kteří spěchají na svou zakázku nebo čekají na velmi objemné dodávky, docházelo by také k budování ještě kvalitnějších dodavatelsko-odběratelských vztahů. V současné době by stačilo sehnat odborný IT tým, který by dotvořil informační systém přesně podle požadavků společnosti. Na začátku by to představovalo pro společnost investici, která by se však časem vrátila díky výhodám, které by kvalitní informační systém přinášel. Informace by musel do systému někdo zadávat a pracovat s nimi, mohlo by se tedy například

zřídít přímo ve výrobní hale takzvané mini výrobní středisko, jež by obsluhovali tři zaměstnanci přímo z výroby. Ti by zadávali do systému aktuální informace o průběhu zakázky. Takové informace by také mohly tvořit podklady pro nákupní oddělení.

8.2 Plánování nákupního procesu v podniku

V každém podniku je důležité nákupní oddělení a nákup jako takový. Samotnou nákladovost zakázek ovlivňuje již v počáteční fázi proces nákupu. Evidence materiálu na skladě spolu s propočítáváním potřeby materiálu na jednotlivé zakázky by společností umožnila s předstihem nakupovat materiál, který je potřebný pro výrobu. Nákupní oddělení, které by mělo více času na realizaci objednávek, by poté mohlo vybírat z více variant dodavatelů, z různých cenových nabídek a při včasné objednávce by mohlo využívat i zahraniční dodavatele. Velkým problémem ve společnosti je právě včasnost řešení potřeb materiálu a surovin pro zakázky. Pokud přijde naléhavá zakázka od zákazníka a společnost nemá dostatek zásob na uspokojení konkrétní zakázky, musí operativně řešit výrobu tak, aby co nejdříve dodal výrobek zákazníkovi. V tomto momentu se řeší, kolik materiálu a surovin má podnik na skladě a kolik se bude muset objednat od dodavatelů, kteří mají potřebné suroviny ihned k dodání. V současné době se systém využívá pro evidenci zakoupeného materiálu a následného rozdělení mezi jednotlivá střediska výroby. Evidence slouží pouze k nákladové analýze, ale neřeší se potřeby nákupu. Evidují se pouze suroviny v rámci středisek při příjmu na sklad, nijak se neřeší detaily dodávky, její cena ani doba dodání. V systému chybí sekce nákupní oddělení/nákup, kde by se veškeré nákupy materiálů, dodávky od dodavatelů a aktualizovaný stav na skladech evidoval. Také by tam měly být informace, jako je cena dodávky, časové období, v němž byla dodávka vyřešena, od kterého dodavatele byla dodávka provedena a také frekvence dodávek. Tato sekce nákupního oddělení by byla propojena s výrobní fází podniku, existovaly by přesné informace ohledně spotřebovaného materiálu na jednotlivé zakázky. Nákupní oddělení by bylo na základě informací z výroby v dostatečném předstihu informováno o docházejících materiálech a potřebě zahájit nákupní proces.

Než by proběhlo samotné zlepšení nákupního procesu, bylo by nutné si určit, kterých materiálů a surovin by se tato změna týkala. Jak již bylo zmíněno, v informačním systému by se musela vytvořit sekce nákupní oddělení/nákup. V ní by byly vytvořeny jednotné přehledy, do nichž by se zaznamenávaly veškeré informace o dodávkách. Tento systém by byl v oblasti nákupu propojen s hlavním skladem společnosti, s výrobním oddělením a všechny informace by se do sekce nákup sbíhaly. Tuto propojenost by zařídili IT specialisté. Dále by v systému byli evidováni všichni dodavatelé, kteří se společností někdy spolupracovali nebo stále spolupracují. U dodavatelů by se evidovaly dodaný materiál, cena za dodávku, dodací lhůta od objednání po

dobání materiálu, frekvence dodávek od konkrétního dodavatele, spolehlivost a kvalita dodávek. Tyto informace by aktualizovalo nákupní oddělení spolu s vedoucím skladu. V systému by se také mohl vést soupis potenciálních dodavatelů konkrétního materiálu, s kterými ještě společnost nespolečně pracovala, ale jejichž služby by společnost mohla využít v případě nespokojenosti se stávajícími dodavateli. Pro nákupní proces je jednoznačně výhodou více variant dodavatelů, toto sledování by mělo na starosti nákupní oddělení ve spolupráci s výrobním oddělením.

V systému by se také evidovalo množství jednotlivého materiálu a výrobních surovin na skladě. Nákupčí by spolupracoval s vedoucím skladu na aktualizaci těchto dat, revizi skladů a materiálů. Systém by také obsahoval momentální množství všech surovin a materiálu na skladě, dále by obsahoval informace o poslední objednávce a posledním dodání každé suroviny, o posledním výdeji na zakázku. V historii systému by samozřejmě byly uvedeny všechny realizované dodávky.

V Tabulka 11 je ukázán základní přehled, jak by mohl vypadat v informačním systému systém nákupní oddělení/nákup. Tabulka je rozdělena na současné dodavatele, potenciální dodavatele a potřebný materiál. Detail dodávky u dodavatelů by obsahoval krátký popis dodávky (množství, způsob dopravy, fakturace). Zaznamenána by byla i délka dodání, tedy jak dlouho trvala objednávka od objednání materiálu po jeho příjem na sklad. K hodnocení by se používal index kvality, kde by se hodnotilo stejně jako ve škole na stupnici od 1 do 5. Pokud by některé hodnocení dodavatele bylo ohodnoceno známkou 4 nebo 5, zjišťovala by se příčina, popřípadě by se uvažovalo o jiném dodavateli, který by byl monitorován v seznamu potenciálních dodavatelů.

Tabulka 11: Návrh přehledu v IS

Systém nákupní oddělení/nákup					
Dodavatelé	Detail dodávky	Délka dodávky	Cena dodávky	Index kvality	Frekvence dodávek
Messer Technogas					
Jiry					
Ferona					
ABB					
Potenciální dodavatelé	Lokalita	Specializace	Ceny	Způsob dodávek	Kvalita dodávek
Přehled materiálů a surovin pro výrobu					
Materiál	Kg/Ks	Poslední dodávka	Poslední výdej	Lokalita – skladování	Určeno pro:
Technické plyny					
Hutní materiál					
Plastové trubky					
Elektromotory					
Vodiče					

Zdroj: [29]

Pokud by byl do systému zaveden takovýto přehled, systém by poté uměl analyzovat současné zásoby s využitím evidence jednotlivých zakázek z výroby. Systém by rovněž uměl přibližně propočítat potřebu materiálů a vstupních surovin na konkrétní zakázku. Podnik by si také určil u každého materiálu nebo suroviny určitou pojistnou zásobu, při dosažení této zásoby by systém rozesílal upozornění nákupnímu oddělení.

Informování o jednotlivých zásobách by bylo v souladu s přehledem o jednotlivých dodavatelích. Objednávání docházejících zásob by se realizovalo s dostatečným předstihem na základě zohlednění dodacích lhůt jednotlivých dodavatelů. Pokud by bylo vše řešeno v dostačujícím předstihu, mohly by se porovnávat ceny materiálů od různých dodavatelů. Také by se zvýšila informovanost nákupního a výrobního oddělení, materiál by se mohl objednávat ve větším množství a snížily by se náklady na jednotlivé objednávky (objednávání pod časovým presem, kdy není čas vybrat tu nejlepší variantu dodavatele). V případě, že by na informační systém bylo napojeno i výrobní oddělení, by se jednalo o propojení dvou významných oddělení podniku, a to nákupního a výrobního.

S tímto propojením by společnosti mohl pomoci informační systém ERP HELIOS iNuvio, který dokáže sloučit vše, co bylo doposud popsáno, a ještě mnohem více. Tento systém sleduje stav zakázek, kontroluje skladové zásoby nebo dokáže dohledat příčiny reklamace. Využití také

najde v logistice a elektrotechnické výrobě. Mezi další systémy, které by si společnost mohla vybrat patří systém KARAT, systém MES a systém IQ. Záleželo by na vedení společnosti, zda by koupili celý systém, nebo jen část, která by jim usnadnila řízení nákladů.

ZÁVĚR

Tato diplomová práce zpracovávala téma „Řízení nákladů ve vybraném podniku“. Cílem práce bylo analyzovat náklady vybraného podniku a následně navrhnout změny pro zefektivnění nákladů. Bylo nutné propojit znalosti z teorie s informacemi získanými z analýzy interních materiálů společnosti GALATEK a. s. Pro analýzu byly použity materiály společnosti za roky 2019, 2020 a 2021.

V první části práce byly vysvětleny základní pojmy, pojetí nákladů v podniku, klasifikace nákladů, kalkulace nákladů, metody nákladových kalkulací a moderní metody řízení nákladů. Problému řízení nákladů se věnuje velké množství autorů jak domácích, tak zahraničních.

Druhá část diplomové práce byla zaměřena na společnost GALATEK a. s. a její náklady. Společnost se zaměřuje na zakázkovou výrobu a hlavním cílem je dodávat svým zákazníkům kompletní provozy, lakovny a linky povrchových úprav s vlastní výrobou strojů a zařízení v evropské kvalitě. Veškeré informace jsem získávala osobní schůzkou s ekonomickým ředitelem nebo z internetu. V diplomové práci je také sestavena majetková a finanční struktura společnosti pro lepší představu, s jakým majetkem společnost disponuje a z jakých zdrojů kryje aktiva. Informace ze sledovaných roků jsou získány z rozvahy a z výkazu zisků a ztrát. Majetek podniku je tvořen několika položkami, z nichž největší podíl má dlouhodobý hmotný majetek. Do dlouhodobého hmotného majetku jsou zařazeny výrobní haly, administrativní budovy, stroje a zařízení nezbytné pro výrobu. Zásoby, které mají také vysoký podíl, tvoří převážně nedokončená výroba a polotovary. Z finanční stránky byl pro společnost neoptimističtější rok 2019. Z pozorovaných tří let byl nejhorší výsledek hospodaření v roce 2020.

Po představení společnosti a vyhodnocení základních informací se práce zaměřuje na náklady, které jsou hlavním předmětem této diplomové práce. Pro zhodnocení nákladů, které se v podniku vyskytují, bylo využito druhové členění. Pomocí tohoto členění dále byla vytvořena vertikální a horizontální analýza. Všechna data jsou zpracována do tabulek, výjimečně je pro lepší přehlednost vytvořen i graf pro vertikální analýzu za rok 2021. Podle druhového členění bylo zjištěno, že nevyšší podíl na nákladech má výkonová spotřeba, do které spadají náklady vynaložené na prodané zboží, spotřeba materiálu a energie a služby. Tato situace byla potvrzena i po sestavení vertikální analýzy, která zobrazuje procentuální zastoupení nákladů na souhrnném ukazateli, v tomto případě celkových nákladech. V roce 2019 bylo zastoupení výkonové spotřeby na celkových nákladech 84,88 %, v roce 2020 67,78 % a v roce 2021 96,95 %. Horizontální analýza byla vytvořena pro zjištění rozdílů mezi jednotlivými roky. U některých nákladových položek došlo v meziročním porovnání k vysokému nárůstu (např. o 1 857 %), který může na první pohled vyvolat paniku. Proto je důležité provádět vertikální

i horizontální analýzu současně, aby bylo patrné, jak velký procentuální podíl mají jednotlivé položky na celkových nákladech.

Rozdělení na náklady fixní a variabilní není ve společnosti prováděno, i když společnost má představu, které náklady spadají do jaké skupiny. Jedná se však pouze o odhad pracovníka. Společnost náklady nijak neřídí, má zavedený systém řízení nákladů, který vznikl v průběhu fungování společnosti. Jedná se o systém, v němž veškeré náklady pracovník odhaduje podle minulosti, nebo podle zkušeností. Ekonomický pracovník na konci každého roku zhodnocuje, jak se plánované náklady lišily od skutečnosti, a podle toho sestavuje plán nákladů na příští rok. Používá k tomu tabulku vytvořenou v Excelu. Podle těchto sazeb se také provádí ocenění plánovaných zakázek.

Poslední částí práce bylo navrhnout možná opatření na zefektivnění nákladů ve společnosti. Problém by mohl nastat, kdyby pracovník, který odhaduje budoucí náklady svým expertním odhadem, byl nahrazen někým novým, kdo by takové zkušenosti neměl. Takový zaměstnanec by si měl sestavit alespoň vertikální a horizontální analýzu, které by mu daly alespoň základní obraz o nákladech společnosti. Dalším opatřením je propojení informačního systému společnosti s výrobní fází a následné lepší plánování nákupního procesu ve společnosti s výběrem adekvátních dodavatelů. Pokud by byla výroba propojena s informačním systémem, do kterého by měl přístup i pracovník nákupního oddělení, bylo by vidět v dostatečném časovém předstihu, které materiály a suroviny docházejí. Pracovník by poté lépe mohl zjistit, který dodavatel má nejlepší dodací podmínky, a který naopak není vhodný pro další spolupráci.

POUŽITÁ LITERATURA

- [1] BAKER, Judith J. Activity-based costing and activity-based management for health care. Gaithersburg, Md.: Aspen, 1998. ISBN 0-8342-1115-7
- [2] BRIERLEY, J. A., COWTON, C. J., & DRURY, C. (2007, Sep). The identification and type of costs used in cost reduction decisions, *Cost Management*, 21, 34–39. Dostupné z: <http://search.proquest.com/docview/209696439?accountid=9646>
- [3] ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*. Brno: Computer Press, c2006. ISBN 80-251-1124-5
- [4] ČERVENÝ, Josef. Klasifikace a řízení nákladů v manažerském účetnictví. *E+M. Ekonomie a Management*. 2003. roč. 6, č. 3, s. 61-65. ISSN 1212-3609
- [5] DOYLE, David P. Strategické řízení nákladů: Cost Control – a strategic guide. Vyd. 1. české. Přeložil Jaroslav WAGNER, přeložil Ondřej MATYÁŠ, přeložil Michal MENŠÍK. Praha: ASPI, 2006. ISBN 80-7357-189-7
- [6] DRURY, Colin. *Cost and Management Accounting*. 9. vyd. Londýn: Cengage Learning, 2018. ISBN 9781473749054.
- [7] DVOŘÁKOVÁ, Lilia a Červený, Josef. Úloha manažerského účetnictví při řízení hospodárnosti, účinnosti a efektivnosti podnikových procesů a výkonů. Plzeň: NAVA, 2012. ISBN 978-80-7211-425-2.
- [8] EDWARDS J.R., MELLET H.J. Modern accounting in financial services: accountancy for banking students. Canterbury: Financial World Pub, 2001. 656 s. ISBN 0852976100
- [9] FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI, 2007. ISBN 978-80-7357-299-0
- [10] FROŠCHOVÁ, L. Novela prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví pro rok 2016 Daňari online [online]. © 2016 [cit. 2022-03-23]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d52176v63901-novela-provadecivyhlasky-k-zakonu-o-ucetnictvi-pro-rok-2016/>
- [11] GALATEK a. s. [online]. [cit. 2022-02-27]. Dostupné z: <http://www.galatek.cz/o-nas>
- [12] HINKE, J. Účetnictví podle IAS/IFRS: příklady a případové studie. Praha: Alfa Publishing, 2006. 176 s. ISBN 80-86851-49-4
- [13] Interní zdroje společnosti

- [14] KEŘKOVSKÝ, Miloslav. *Ekonomie pro strategické řízení: teorie pro praxi*. Praha: C.H. Beck, 2004. C.H. Beck pro praxi. ISBN 80-7179-885-1.
- [15] KOVANICOVÁ, Dana. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 20., aktualiz. vyd. Praha: Bova Polygon, 2012. ISBN 978-80-7273-169-5
- [16] KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010. ISBN 978-80-7261-217-8
- [17] KRÁL, Bohumil. *Nákladové účetnictví*. Praha: Vysoká škola ekonomická, 1998. ISBN 80-7079-058-X
- [18] LANDA, Martin a Michal POLÁK. *Ekonomické řízení podniku*. Brno: Computer Press, 2008. ISBN 978-80-251-1996-9
- [19] LANG, Helmut. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. Přeložila Jitka FOREJTOVÁ, přeložila Zuzana MAŇASOVÁ. Praha: C. H. Beck, 2005. C. H. Beck pro praxi. ISBN 80-7179-419-8
- [20] LAZAR, J. *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada, 2012. 271 s. ISBN 978-80-247-4133-8
- [21] PETŘÍK, Tomáš. *Ekonomické a finanční řízení firmy: manažerské účetnictví v praxi*. 2., výrazně rozš. a aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2009. ISBN 978-80-247-3024-0
- [22] POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. Praha: Grada, 2009. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-2974-9
- [23] POPESKO, Boris a PAPADAKI, Šárka. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 2016. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-5773-5
- [24] SEID, Michael a THOMAS, Dave. *Franchising for dummies*. 2nd ed. Indianapolis, IN: Wiley Pub., 2006. ISBN 0470045817
- [25] SOUKUPOVÁ, J.; HOŘEJŠÍ, B.; MACÁKOVÁ, L.; SOUKUP, J.: *Mikroekonomie*. 5., aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2011, 574 s. ISBN 978-80-7261-218-5
- [26] SYNEK, M., KISLINGEROVÁ, E. *Podniková ekonomika*. 6. přeprac. a dopl. vydání. Praha: C.H. Beck, 2015. 560 s. ISBN 978-80-7400-274-8
- [27] SYNEK, Miloslav. *Manažerská ekonomika*. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 2011. Expert. ISBN 978-80-247-3494-1

- [28] ŠOLJAKOVÁ, Libuše. Manažerské účetnictví pro strategické řízení. Praha: Management Press, 2003. ISBN 80-7261-087-2
- [29] Vlastní zpracování
- [30] ZRALÝ, Martin. Řízení nákladů: sbírka úloh. Vyd. 1. V Praze: České vysoké učení technické, 2009, 143 s. ISBN 978-80-01-04247-2