

Analýza nákladů a jejich řízení v podniku

Jan Stavinoha

Bakalářská práce
2019



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav podnikové ekonomiky
akademický rok: 2018/2019

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Jan Stavinoha**
Osobní číslo: **M160130**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Management a ekonomika**
Forma studia: **prezenční**

Téma práce: **Analýza nákladů a jejich řízení v podniku**

Zásady pro vypracování:

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Provedte literární rešerši zaměřenou na analýzu nákladů a jejich řízení.

II. Praktická část

- Charakterizujte zkoumanou společnost.
- Provedte analýzu řízení nákladů ve zvolené společnosti.
- Na základě provedené analýzy navrhněte doporučení.

Závěr

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

Seznam odborné literatury:

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

DRURY, Colin. Management and cost accounting. 8th ed. Andover, Hampshire: Cengage Learning, c2012, xxii, 783 s. ISBN 978-1-4080-4180-2.

KRÁL, Bohumil. Manažerské účetnictví. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

POPEŠKO, Boris a Šárka PAPADAKI. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 2. aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada, 2015, 263 s. ISBN 978-80-247-5773-5.

SYNEK, Miloslav. Manažerská ekonomika. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 2011, 471 s. ISBN 978-80-247-3494-1.

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Jiří Dokulil
Ústav krizového řízení
Datum zadání bakalářské práce: 12. července 2019
Termín odevzdání bakalářské práce: 23. srpna 2019

Ve Zlíně dne 12. července 2019

L.S.

doc. Ing. David Tuček, Ph.D.
děkan

doc. Ing. Petr Novák, Ph.D.
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové/bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že diplomová/bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk diplomové/bakalářské práce bude uložen na elektronickém nosiči v příruční knihovně Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byl/a jsem seznámen/a s tím, že na moji diplomovou/bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 2 a 3 autorského zákona mohu užít své dílo – diplomovou/bakalářskou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen přípouští-li tak licenční smlouva uzavřená mezi mnou a Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně s tím, že vyrovnání případného přiměřeného příspěvku na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše) bude rovněž předmětem této licenční smlouvy;
- beru na vědomí, že pokud bylo k vypracování diplomové/bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tedy pouze k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové/bakalářské práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem diplomové/bakalářské práce jakýkoliv softwarový produkt, považují se za součást práce rovněž i zdrojové kódy, popř. soubory, ze kterých se projekt skládá. Neodevzdání této součásti může být důvodem k neobhájení práce.

Prohlašuji,

1. že jsem na diplomové/bakalářské práci pracoval samostatně a použitou literaturu jsem citoval. V případě publikace výsledků budu uveden jako spoluautor.
2. že odevzdaná verze diplomové/bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně

Jméno a příjmení:

.....

podpis diplomanta

ABSTRAKT

Bakalářská práce se zabývá řízením nákladů ve vybrané společnosti. Práce je rozdělena na dvě části: teoretickou a praktickou.

Teoretická část obsahuje definice základních pojmů, klasifikace a srovnání v oblastech účetnictví, nákladů a jejich řízení a rozpočetnictví. Část věnovaná rozpočetnictví obsahuje i popis procesu tvorby rozpočtu a metody k tomu využívané. Teoretická část je vytvořena na základě literárních zdrojů – poznatků různých odborníků na dané téma.

Praktická část je sestavena z dílčích rozborů vybrané anonymní společnosti, kdy je nejprve pomocí finanční analýzy určeno postavení firmy v odvětví. Stěžejními body jsou části náklady, kde jsou analyzovány nákladové skupiny a položky dle klasifikací nákladů, a rozpočetnictví, kde se popíšu sestavované rozpočty, užívané metody a celkový proces tvorby rozpočtů. Dle výsledků jsou v závěru navržena doporučení pro zefektivnění řízení nákladů.

Klíčová slova:

Náklady, analýza nákladů, řízení nákladů, manažerské účetnictví, rozpočetnictví

ABSTRACT

The bachelor thesis pursue cost management in a selected company. The thesis is divided in two parts: theoretical one and practical one.

The theoretical part includes definitions of basic terms, klasifications and comparisons in fields of accounting, costs management and budgeting. The budgeting part includes also a description of a budget-making process and methods used for that process. The theoretical part's based on liturature resources – knowledge of various experts on this topic. In the end there are suggestions for cost management improvent.

The practical part is made of partial analysis of the selected, annonymous company, where firstly a branch position of the company was determined by using a financial analysis. The principal points are the costs ones, where are costs groups and items analysed by using a cost klasifikation, and the budget ones, where are described formed budgets, used methods and a whole budgeting process.

Keywords:

Costs, cost analysis, cost management, managerial accounting, budgeting

Tímto chci poděkovat panu ing. Jiří Dokulilovi za přínosné rady, vstřícnost a ochotu v průběhu tvorby bakalářské práce.

Také chci poděkovat vybrané firmě a zejména vedoucí finančního oddělení podniku za umožnění zpracování bakalářské práce, poskytnutých informací, příjemné jednání, i za věnovanou energii i čas.

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

OBSAH

| | |
|---|-----------|
| ÚVOD | 9 |
| CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE | 10 |
| I TEORETICKÁ ČÁST | 11 |
| 1 INFORMAČNÍ PODKLADY | 12 |
| 1.1 FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ | 13 |
| 1.2 DAŇOVÉ ÚČETNICTVÍ | 16 |
| 1.3 NÁKLADOVÉ ÚČETNICTVÍ..... | 16 |
| 1.4 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ..... | 17 |
| 1.4.1 Management nákladů | 18 |
| 1.4.2 Controlling | 19 |
| 1.4.3 Vztah manažerského a finančního účetnictví..... | 19 |
| 2 NÁKLADY | 21 |
| 2.1 POJETÍ POJMU NÁKLADY..... | 21 |
| 2.1.1 Finanční pojetí..... | 22 |
| 2.1.2 Hodnotové pojetí..... | 22 |
| 2.1.3 Ekonomické pojetí | 22 |
| 2.1.4 Nákladovost a rentabilita nákladů..... | 23 |
| 2.2 KLASIFIKACE NÁKLADŮ | 23 |
| 2.2.1 Druhové členění | 23 |
| 2.2.2 Účelové členění | 24 |
| 2.2.3 Členění nákladů ve vztahu k objemu výroby | 27 |
| 2.2.4 Náklady produktu a náklady období | 28 |
| 2.2.5 Členění nákladů z hlediska rozhodování..... | 29 |
| 3 ROZPOČETNICTVÍ | 32 |
| 3.1 FUNKCE ROZPOČETNICTVÍ..... | 32 |
| 3.1.1 Plánování..... | 32 |
| 3.1.2 Koordinace a komunikace..... | 33 |
| 3.1.3 Motivace..... | 33 |
| 3.1.4 Vyhodnocování | 34 |
| 3.1.5 Korekce | 34 |
| 3.2 KLASIFIKACE ROZPOČTŮ | 34 |
| 3.2.1 Dlouhodobé rozpočty | 35 |
| 3.2.2 Krátkodobé rozpočty | 35 |
| 3.2.3 Základní a souhrnné rozpočty | 35 |
| 3.2.4 Pevné a variantní rozpočty | 37 |
| 3.2.5 Klouzavý rozpočet | 37 |
| 3.3 METODY ROZPOČETNICTVÍ..... | 38 |
| 3.3.1 Proces sestavení rozpočtu | 38 |
| 3.3.2 Tradiční metody rozpočetnictví | 38 |
| 3.3.3 Activity-Based Budgeting..... | 39 |
| 3.3.4 Zero-Based Budgeting | 40 |
| 3.3.5 Využití nefinančních ukazatelů v rozpočetnictví..... | 40 |

| | | |
|-----------|--|-----------|
| 3.4 | KONTROLA PLNĚNÍ ROZPOČTŮ | 41 |
| II | PRAKTICKÁ ČÁST | 42 |
| 4 | PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI..... | 43 |
| 4.1 | ÚDAJE Z OBCHODNÍHO REJSTRÍKU..... | 43 |
| 4.2 | STRUKTURA SPOLEČNOSTI..... | 43 |
| 4.3 | HODNOTY SPOLEČNOSTI..... | 44 |
| 4.4 | POSTAVENÍ V ODVĚTVÍ..... | 45 |
| 4.5 | ANALÝZA FINANČNÍCH UKAZATELŮ FIRMY | 47 |
| 4.6 | ÚČETNÍ INFORMAČNÍ SYSTÉM..... | 47 |
| 5 | ANALÝZA NÁKLADŮ | 49 |
| 5.1 | ANALÝZA NÁKLADŮ PODLE DRUHŮ | 49 |
| 5.1.1 | Materiál a energie..... | 50 |
| 5.1.2 | Odpisy | 51 |
| 5.1.3 | Osobní náklady..... | 52 |
| 5.1.4 | Finanční náklady | 53 |
| 5.1.5 | Služby..... | 54 |
| 5.2 | ANALÝZA NÁKLADŮ DLE ÚČELOVÉHO ČLENĚNÍ | 55 |
| 5.3 | ANALÝZA NÁKLADŮ PODLE OBJEMU VÝROBY | 56 |
| 6 | ANALÝZA SYSTÉMU ROZPOČETNICTVÍ..... | 57 |
| 6.1 | METODA SESTAVENÍ ROZPOČTU | 57 |
| 6.2 | PROCES SESTAVOVÁNÍ ROZPOČTŮ | 59 |
| 6.3 | KONTROLA A VYHODNOCOVÁNÍ ROZPOČTŮ | 60 |
| 7 | HODNOCENÍ, NÁMĚTY A DOPORUČENÍ..... | 62 |
| 7.1 | ZAVEDENÍ SLEDOVÁNÍ NÁKLADŮ DLE OBJEMU VÝROBY | 62 |
| 7.2 | PŘESUNUTÍ VÝROBNÍCH PROSTOR | 62 |
| 7.3 | MODERNÍ METODY ROZPOČETNICTVÍ | 63 |
| 7.3.1 | Aplikace metody Zero-Based Budgeting | 63 |
| 7.3.2 | Aplikace metody Activity-Based Budgeting | 64 |
| 7.4 | NEFINANČNÍ UKAZATELE V ROZPOČTECH | 65 |
| 7.5 | ZAVEDENÍ DVOUOKRUHOVÉHO ÚČETNICTVÍ | 65 |
| 7.6 | POZITIVA V SOUČASNÉM ŘÍZENÍ NÁKLADŮ FIRMY..... | 66 |
| | ZÁVĚR | 67 |
| | SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY..... | 69 |
| | SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK..... | 72 |
| | SEZNAM OBRÁZKŮ | 73 |
| | SEZNAM TABULEK..... | 74 |

ÚVOD

Záměrem podniku je maximalizace jeho tržní hodnoty, čehož lze docílit pouze za předpokladu dlouhodobě vykazovaného zisku. Díky němu může firma provádět činnost, ke které byla stvořena, postupně rozvíjet nejen sebe ale i hodnotu, kterou nabízí lidské společnosti. V opačném případě, pokud nemá v dlouhodobém horizontu zisk, nýbrž zaznamenává ztrátu, může to vést k jejímu úpadku až zániku.

K životu potřebný zisk může firma ovlivnit pomocí dvou faktorů- dvou složek, ze kterých se zisk skládá: náklady a výnosy. A může tak učinit dvěma způsoby; buď zvýší výnosy, či sníží náklady. Již z těchto zmíněných faktů vyplývá, že řízení nákladů v podniku má velmi významnou ba dokonce stěžejní roli, která by rozhodně neměla být brána na lehkou váhu.

Bakalářská práce je rozvržena do dvou oddělených částí: teoretické a praktické. Nejprve bude provedena v rámci teoretické části literární rešerše týkající se tématu řízení nákladů. Zde budou vysvětleny základní pojmy, které úzce souvisí s touto problematikou, tedy v oblastech účetnictví, nákladů, rozpočetnictví, a také jejich klasifikace a funkce.

Na základě teoretické části je vypracována praktická část, ve které je analyzována vybraná anonymní firma z hlediska řízení nákladů. Zkoumané hodnoty za roky 2015, 2016, a 2017 jsou použity z hlavních finančních výkazů firmy, avšak z důvodu přání firmy jsou čísla v rámci anonymity upraveny dle jednotného koeficientu.

Na konci praktické části je také uvedeno hodnocení a případné doporučení na zefektivnění v procesu řízení nákladů ve vybrané firmě.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Hlavním cílem této práce je na základě literární rešerše a analýzy řízení nákladů ve vybrané firmě provést vyhodnocení a následně navrhnout podniku možné doporučení na zlepšení procesu řízení nákladů.

Jako vedlejší cíl si tato práce pokládá provést za pomoci nástroje finanční analýzy srovnání firmy vůči odvětví a určit tedy její postavení v daném odvětví.

Analýza tak představuje jednu z hlavních metod využitých pro sestavení této práce, kdy jsou podrobeny rozboru dokumenty jako výroční zprávy, finanční výkazy, harmonogramy rozpočetnictví apod. Dále jsou pak pomocí matematicko-statistických metod určeny relace mezi jednotlivými nákladovými skupinami a položkami.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 INFORMAČNÍ PODKLADY

Informace mají v dnešní době stále větší hodnotu a vliv a to nejen v rámci podniku při jeho řízení. S touto stoupající tendencí je i přímo úměrné množství požadavků na jednotlivé části řídicích pracovišť na zajištění, předávání a zpracování informací. Při řízení společnosti jsou její důležitou součástí, bez které se neobejde. Představuje totiž nepostradatelný abstraktní nástroj manažera, který je základem pro vykonání každé jeho činnosti. Ať už je to plánování, rozhodování, organizování, kontrola, nebo motivování, vždy se vedoucí pracovník bude opírat o informace a na jejich podkladě bude stanovovat závěry. (Porvazník, Vydrová a Ljudvigova, 2016, s. 125)

U informací jsou zkoumána dvě základní hlediska: kvantitativní a kvalitativní. V rámci kvantitativního aspektu se zjišťuje zpráva na syntaktické úrovni (uspořádanost znaků uvnitř) a množství údajů. (Sedlák, Lišková, 2015, s. 136)

To je důležité z toho důvodu, že pokud management nemá dostatečný objem informací s požadovanými parametry, samotný proces řízení je komplikovanější a zvyšuje se tak také i pravděpodobnost toho, že při rozhodování nenastane očekávaný výsledek ba naopak, že přinese negativní dopad na společnost, což v nejhorším případě může znamenat zánik.

Významný tak není jen objem informací ale především i vlastnosti každé z nich (kvalitativní stránka), které se dělí na subjektivní a na objektivní. Mezi subjektivní se řadí srozumitelnost značící porozumění významu a to především při ústním předávání, dále úplnost a pravdivost, která bývá mnohdy zneužívána pro upřednostnění zájmů jedince či vícera. K objektivním vlastnostem se přiřazují aktuálnost spolu se včasností, pohotovostí a frekvencí dle časového hlediska a dále místo potřeby dle prostorového hlediska (Porvazník, Vydrová a Ljudvigova, 2016, s. 134)

Význam těchto vlastností je dán pravděpodobností vzniku situace, kdy by manažer učinil rozhodnutí na základě informací s nízkou validitou, aniž by si toho byl vědom. Takový případ může způsobit kritické následky.

Aby nedošlo k takovýmto závěrům, je u řídicího pracovníka nezbytná znalost pramenů informací, ze kterých čerpá, a jejich stupeň věrohodnosti. Dle zdroje lze informace rozdělit na (Sedlák, Lišková, 2015, s. 137):

- Interní informace, jejichž zdrojem je sám podnik, kdy většinou se jedná o provedené výkony, rozhodnutí a plány firmy (např. plán výroby, plán odbytu, business plán atd.),
- Externí informace, které manažer čerpá z vnějšího prostředí, kdy zdrojem je 3. osoba, ať už fyzická, či právnická (např. noviny, informace o konkurenci, atd.).

V rámci řízení nákladů ve společnosti je jedním z hlavních informačních podkladů pro rozhodování účetnictví. Pro vysvětlení tohoto pojmu existuje mnoho definic. Například Americká účetní asociace (American Accounting Association) ji stanovuje jako proces identifikace, měření a komunikace ekonomických informací pro umožnění stanovit úsudky a rozhodnutí uživateli informace. (Drury, 2015, s. 4)

Čechová uvádí (2011, s. 3), že nejprve tato aktivita působila jako pomůcka zachycení jistých úkazů a událostí a jejich uložení v co nejspolehlivější formě po jistou periodu. Časem se ale informace z účetnictví přeměnily na pomůcku pro management a z těchto dvou termínů vznikla utvrzená dvojice. Novodobá definice této disciplíny není jednomyslná, nicméně má totožné charakteristické rysy:

- Základem účetnictví je odhalení jistých fakt a jejich evidování.
- Evidence faktů má být bezchybné, což způsobuje nárok na verifikaci korektnosti těchto informací.
- Informace sloužící k analýze a posuzování stavu jsou dány evidencí faktů.
- Informace se rozdělují a seskupují dle jistých aspektů.
- Vyhodnocení analýzy slouží pro rozhodování a vytyčení potřebných činností k provedení v následujících periodách.

Účetnictví lze rozčlenit na čtyři druhy a mají typické charakteristiky, jako například cílové skupiny uživatelů, obsahu, či zaměření. Existují mezi nimi rozdíly, které vytváří kontrast, jelikož v některých otázkách přinášejí jednotlivé subsystemy účetnictví různé odpovědi, které mnohdy mohou být opačného charakteru. Využití tedy spočívá v požadavcích jednotlivého uživatele. Těmi druhy účetnictví jsou: finanční, daňové, nákladové, manažerské.

1.1 Finanční účetnictví

Dle Koltze (2017, s. 10), je účetnictví informační systém sloužící jako nástroj pro sledování a zobrazení výsledků ekonomické činnosti podniku. Konkrétně finanční účetnictví má

jedinečnou roli ve snižování rizik a nejistot, se kterými se investoři a věřitelé musí potýkat a následně vypořádat poskytováním užitečných informací ohledně sledovaného subjektu. Vstup, zpracování a následně vytvořený výstup systému jsou řízeny účetnickými principy, teorií a koncepty.

Exaktní definice je stanovena v §2 zákona o účetnictví (zákon č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů) takto: „*Účetní jednotky, které vedou účetnictví v plném nebo zjednodušeném rozsahu, účtují podvojnými zápisy o stavu a pohyb majetku a jiných aktiv, závazků včetně dluhů a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a výsledku hospodaření. Předmětem jednoduchého účetnictví jsou výdaje a příjmy, majetek a závazky.*“

Zmíněný zákon napovídá, že finanční účetnictví je nejen definováno v legislativě, ale i řízeno, a to v kterémkoliv státě prostřednictvím místních zákonů, standardů, norem.

Existují různé kategorie usměrňování účetnictví:

- Vnější, které je vykonáváno státem, či příslušnými orgány
- Vnitřní, které je zadávané účetním oddělením samotného podniku
- Silná regulace na pevninské Evropě – ve státech jako Rakousko, SRN, Česká republika
- Slabší naproti tomu v zemích jako Spojené Království, Dánsko, Norsko
- Prostřednictvím zákonů a zvykového práva

Konkrétně v ČR se usměrňuje účetnictví prostřednictvím zákona o účetnictví 563/1991 Sb., v platném znění (dále jen zákon o účetnictví); příslušné vyhlášky k zákonu účetnictví počítají přílohy; české účetní standardy. Mimo to, společnosti, které mají jejich emitované akcie přihlášeny na regulovaném trhu cenných papírů v Evropské unii, od r. 2005 musejí respektovat postupy dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. (Stejskalová, 2018, s. 36)

Se zákonem o účetnictví je spojená povinnost vést účetnictví pro všechny právnické osoby zapsané v obchodním rejstříku, jelikož zápisem se stávají účetní jednotkou. U fyzických osob je to stanoveno podmínkami v zákoně o účetnictví- ne každá fyzická osoba je povinna vést účetnictví. Správná účetní soustava se opírá o zásady a principy, které musí být dodrženy (Stejskalová, 2018, s. 37 a 52):

- Obsah před formou; převody jsou evidovány na příslušné účty dle ekonomického základu

- Princip soudržnosti; konstantnost předmětu i postupu u operací v rámci účtování
- Princip umístění v opakovaných intervalech; v několika účetních obdobích jsou rozloženy nějaké výlohy
- Obezřetnost, nestrannost; při účetních operacích je třeba uvážit risk a omylnost
- Historická hodnota; majetek je uveden v historických cenách
- Princip termínového a věcného kontextu majetku, dluhu a vlastního kapitálu, nákladů i výnosů
- Zásada přidělení k výnosům náklady; oba se projeví v totožném časovém úseku.

Mimo to je ještě používán princip podvojnosti a souvztažnosti, z čehož vyplývá, že každá ekonomická činnost pokaždé způsobí modifikaci na náležitém páru účtů – u jednoho v části MD (tzv. má dáti) a u dalšího v části tzv. Dal.

Významem regulace a principů ve finančním účetnictví je reálné zobrazení skutečného finančního stavu podniku. Tyto informace jsou požadovány zejména externími uživateli, jakými jsou například investoři, věřitelé (většinou banky), stát zastoupený finančním úřadem, akcionáři (v případě akciové společnosti), dodavatelé apod. Proto je v této problematice nezbytná správnost a pravdivost těchto informací.

Oproti tomu interní uživatelé, kterými jsou vedoucí pracovníci, v rámci plnění manažerských funkcí a úkolů ne ve všech případech využívají finanční účetnictví jako pramen informací, ba dokonce někteří odborníci se domnívají, že takové informace jsou nepřesné. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 13). Důvodem jsou právě zmíněné regulace, v rámci kterých některé údaje, respektive výsledné hodnoty, nezachycují vliv faktorů, jejichž účast manažeri vyžadují při uskutečňování daného rozhodnutí (například oportunitní náklady).

Tyto výsledky, jako všechny informace, které jsou volně dostupné pro jakékoliv uživatele, se znázorňují ve třech formách. Jednou z trojice je výkaz zisku a ztrát, který se dělí na výnosy a náklady. Druhou je rozvaha znázorňující na jedné straně aktiva, která se dělí na dlouhodobý majetek a oběžný, a na druhé straně pasiva členící se na buďto vlastní nebo cizí kapitál. V poslední řadě je tu výkaz o toku peněz tzv. cash flow evidující pohyb peněžních jednotek buďto do majetku firmy (příjmy), či z něj (výdaje). (Popesko, Papadaki, 2016, s. 13)

Tyto hodnoty jsou zaneseny na jednotlivých syntetických účtech, které zobrazují souhrnnou hodnotu jednotlivých položek. Pokud chce uživatel zahloubit více do detailů je třeba jednotlivé účetní operace prozkoumat na analytických účtech.

1.2 Daňové účetnictví

Účelem tohoto druhu účetnictví je ukázat totožný průběh u finančního, ale elementárně se zřetelem na korektní výpočet základu daně z příjmu, tedy v podstatě všech daňových a obdobných dluhů i pohledávek společnosti (například nároky jedinců udělující různé typy dotací). (Král, 2018, s. 22)

Společně tak s finančním účetnictvím představují účetní systém, který je sestaven elementárně pro požadavky uživatelů z vnějšího okolí podniku, s čímž je spojen fakt, že je v obou účetnictvích vyžadována regulace dle daného řádu. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 15).

1.3 Nákladové účetnictví

Oproti tradičnímu finančnímu účetnictví je nákladové mladší. V anglicky mluvících zemích bývá označováno termínem „cost accounting“ a je považováno za průkopnické, počáteční etapu v evoluci manažerského účetnictví, která z něj o několik let později vzešla. Záměrem bylo zejména na určení výše objemu nákladů, které byly reálně použity za účelem vytvoření hodnoty pro zákazníka a následně tržeb, obecně výnosů, jejichž opravdovou výši se podnik snaží zjistit. Nejprve tak činil na základě spojitosti s konečnými výstupy, které byly koupeny odběrateli, později také ohled na vztahy k jednotlivým aktivitám, oddělením podniku a procesům, které způsobily dané, uskutečněné výnosy a náklady. (Král, 2018, s. 23)

Díky tomu byl pak podnik schopen udělat srovnání těchto roztríděných nákladů s požadovanými hodnotami, a jeho management se pak mohl opírat o zjištěné odchylky při krátkodobém či střednědobém řízení. Jeho klíčovým úkolem je informovat manažery a být jejich nástrojem pro správu procesů při okolnostech, kdy hlavní charakteristika tohoto procesu byla stanovena.

Neopomenutelnou a podstatnou vlastností cost accounting je soustavné znázornění celkového a souvislého podnikatelského procesu společně s jeho výslednými hodnotami. To má pak za následek to, že jsou ponechány konvenční elementy účetní metody a to i přes fakt, že byly adaptovány. U těchto zmíněných elementů se jedná o tzv. technické prvky, které mají podstatu v zabezpečení potvrzení a shodu účetního znázornění se skutečností. Dalšími jsou obecné prvky, mezi které přiřazujeme například bilanční princip, podvojně znázornění hospodářských převodů, a jejichž úkolem je dovolit systémové znázornění. (Král, 2018, s. 24)

V souladu se zásadním zacílením konspektu bylo nákladové účetnictví konvenčně navrženo buď jako výkonové účetnictví, které má podstatu založenou na úkolu zjistit výši nákladů, tržeb, profitu a podobných hodnotových vlastností výstupů podniku, anebo jako odpovědnostní účetnictví úzce související s plánováním, rozpočtováním a interními cenami firmy. To má za úkol pomoci manažerovi při zjištění výše příspěvku u každého útvaru podniku na celkovém efektu. (Král, 2018, s. 25)

1.4 Manažerské účetnictví

Oproti nákladovému účetnictví, které je zaměřené na minulost, se vyvinulo pro potřeby vedoucích pracovníků s orientací na budoucí období. Příčinou toho bylo nedostačující využití informace z hlediska minulých období při plnění řídicích funkcí. Manažer pro rozhodnutí často potřebuje různé varianty budoucích stavů pro vybírání vhodné možnosti. Sestavování těchto možností v nadcházejícím průběhu se však pořád opírá o neměnné zaznamenávání nákladů a o do jisté míry přijetí jejich hodnoty, která se jeví jako neovlivnitelná. Manažerské účetnictví je tedy poměrně mladý systém, jehož důležitost je vnímána stále víc. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 16)

I přes fakt, že se to může nejprve zdát, tak ve skutečnosti pracovník evidující, vykonávající účetní operace, často samostatně na základě těchto informací, nestanovuje rozhodnutí, pouze chystá patřičné materiály pro manažery, kteří mají tento úkol na starost. (Čechová, 2011, s. 4)

Kterékoli takovéto rozhodnutí je totiž v mnoha případech osobité, proto manažer vyžaduje konkrétní objem informací určený přesně pro toto dané rozhodnutí. Jinak řečeno, různá rozhodnutí potřebují různé druhy informací a tudíž i manažeři z různých útvarů mají do jisté míry odlišné požadavky na účetnictví. Důležitou roli při obstarávání této výpomoci má rozlišování rozhodování. I když je každé stanovení do určité míry jiné, existují společné charakteristické vlastnosti mezi jednotlivými kategoriemi rozhodovacích úkolů a to jak v algoritmu východiska, tak i v rámci informační základny. Nejčastěji se tedy rozlišují dvě takovéto kategorie úkolů: tykající se kapacity současné a té budoucí. (Král, 2018, s. 27)

Zde lze vidět rozdíl oproti finančnímu účetnictví. Jelikož manažerské účetnictví není nijak regulováno normami, zákony, jak je tomu u finančního, způsob vedení účetnictví a celý proces spolu se systémem rozhodování vedoucích pracovníků se odvíjí od podniku samot-

ného a jeho vedení má tak možnost pracovat přesně s informacemi, které jejich úkony vyžadují. Tohle je tedy podstata a hlavní úkol manažerského účetnictví.

Ten lze dále rozdělit na komponentní úlohy, mezi kterými existuje spojení a návaznost (Čechová, 2011, s. 5):

- Odhalování reálných úkazů i informací
- Ověřování daných úkazů spojených s analýzou a uvedení konečných informací do procesu
- Přichystání informací pro oné rozsouzení a poté vytyčení úloh plynoucích z průběhu rozhodování

Hradecký zmiňuje existenci struktury manažerského účetnictví plynoucí z jeho úloh. Je tvořena již zmíněným nákladovým účetnictvím (viz 1.3), dále pak je to rozpočetnictví, jež je důležitou pomůckou pro stanovení úloh útvarům podniku v nákladech pro následující období (viz. 3 kapitola). Třetí částí jsou různé typy kalkulací, které jsou sestavovány pro zjištění výsledných hodnot v průběhu produkce, a to od postupu s připravováním až po jeho konec v podobě finálního výrobku. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 76)

1.4.1 Management nákladů

Jak již bylo zmíněno, z nákladového účetnictví se vyvinulo to manažerské, kterému přiřazujeme druhou fázi v evoluci řízení nákladů. Následně v průběhu posledních let vznikla i třetí etapa. A tou je management nákladů (anglicky cost management), někdy také označován i jako pokročilé manažerské účetnictví, a to zejména v zahraničí. Tento termín lze chápat jako prostředek a souhrn metod, které dovolují zasahovat do nákladů se zaměřením na následující období. Nicméně je třeba podotknout, že ač je v současnosti zatím na nejvyšším stupni ve vývoji, tak řízení nákladů nevyvrací a nezpochybňuje předešlé etapy, respektive předešlé metody, kterými jsou manažerské a nákladové účetnictví, jelikož stále tvoří její podstatu, o kterou se tzv. cost management opírá. (Popesko, Vejmelková, Škodáková, 2008, s. 10)

Popesko (2016, s. 16) charakterizuje vlastnosti cost managementu dle některých trendů:

- Objekt rozboru už nepředstavují pouze produkce a instalace, respektive jakákoliv základní klíčová aktivita firmy, ale veškeré procesy spolu s kompletním provazcem hodnot.

- Může být činně zasahováno do nákladů a už přestávají být jen položkou, kterou musíme jen tolerovat.
- Nákladové centra přestávají být jedinou příčinou vzniku nákladů, nýbrž jsou to veškeré procesy, které jsou uskutečňovány z hlediska celé firmy.
- Manažeři mnohdy s velkým prodlením dostávají informace o nákladech, které nejsou a dodávají údaje o kvantitě, času a tendenci hospodářských veličin v následujícím období.
- Samotný proces výroby už není jediné období, kdy jsou vynakládány zdroje podniku, nýbrž je dané období bráno od ideje o výrobku po ukončení jeho produkce.

1.4.2 Controlling

V rámci tematiky manažerského účetnictví je vhodné si představit i pojem controlling. Již zmíněná evoluce manažerského účetnictví se konala především v anglosaských územích. Nicméně naproti tomu v oblasti Německa a okolí se vyvíjel lehce odlišný směr, na jehož dosavadním vrcholu je controlling. Existuje mnoho definic, kdy jej v obecnější verzi Král vnímá jako prostředek pro navýšení míry efektivnosti systému řízení neustálou komparací reálných hodnot s požadovanými. (Král, 2018, s. 28)

Pojem controlling si Synek (2015, s. 156) vysvětluje následovně: „Controlling je systém pravidel, který napomáhá dosažení podnikových cílů, zabraňuje překvapením a včas rozsvěcuje červenou, když se objevuje nebezpečí, vyžadující v řízení příslušná opatření.“

Dle Lazara (2012, s. 175) se tento termín vyznačuje jako individuální směr managementu, který využívá a opírá se o informace z účetnictví, a který je postavený na propočtech neúplných nákladů, kdy současně vyladuje krycí příspěvek a vytváření zisku a to nejen v rámci podniku jako celku, ale i dle produktů, části trhu a útvarů firmy. Na základě toho představuje i pomůcku pro marketingový útvar, jelikož v rámci jeho procesu také uskutečňuje propočty ceny.

1.4.3 Vztah manažerského a finančního účetnictví

V rámci vztahu manažerského a finančního účetnictví se vyskytují termíny jednookruhové a dvouokruhové účetnictví, které představují jakési podsystémy, užívané při řízení.

To jednookruhové obstarává zaznamenávání položek účetnictví jak pro vnější tak i vnitřní odběratele těchto informací. Jeho podstatou je finanční účetnictví rozšířené o účty, díky

kterým jsou určeny interní relace nebo přemístění individuálních předmětů mezi oddělení, centra, či pracoviště. Oproti tomu to dvouokruhové, rozlišuje požadavky vnitřních a vnějších odběratelů, kdy každé skupině poskytuje na základě účetnictví, které je zaměřené pro každého zvlášť. Účetní jednotka podniku tedy vede finanční účetnictví pro externí uživatele a mimo to i manažerské pro ty interní. (Čechová, 2011, s. 31)

Z předchozích částí věnovaných jednotlivým systémům účetnictví (viz 1.1 a 1.3) lze dle zmíněných charakteristik vydedukovat několik odlišností mezi nimi. První z nich je v obsahové stránce, kdy manažerské účetnictví se zaměřením na nákladové účetnictví, kalkulace a rozpočetnictví soustředí na rozmanité údaje v rámci podniku jako celku i jednotlivých útvarů, jsou požadované pro správnou činnost managementu podniku, zatímco obsahem finančního účetnictví jsou hlavní výkazy charakterizující firmu komplexně.

Další rozdíl je v časové pravidelnosti vykazování, kdy manažerské účetnictví dodává údaje nerovnoměrně na základě určitých požadavků řídicích pracovníků a finanční v pravidelných intervalech, většinou jednou za rok.

Co se týče míry spolehlivosti, tak v manažerském účetnictví jsou informace vykazovány s ohledem na následující období pod dopadem odlišných stupňů rizika a pochybností, zatímco to finanční je chápáno jako spolehlivé a to díky usměrňujícím normám. Nicméně toto tvrzení je pro některé autory kontroverzní. Poukazují například na proces oceňování majetku, zejména na ten hmotný a jeho odepisování, kdy v rámci vnějších regulací je tento proces všeobecně standardizovaný a skutečná hodnota aktiva v některých případech se může lišit díky různé variaci vlivů.

V rámci měrných jednotek se ve finančním účetnictví uplatňují pouze ty peněžní. V manažerském účetnictví se kromě peněžních aplikují kolikrát i naturální, kdy hlavním vlivem pro volbu jednotky je účelnost v dané situaci, operaci.

Další odlišností je stupeň systémovosti během objevování informací, kdy manažeři dostávají pro uskutečnění rozhodnutí flexibilní a nutné údaje, které jsou formovány dle vnitřních směrnic. Ty si podnik a samotné útvary stanovují samy. Oproti tomu systémovost v rámci finančního je dána zákonem stanovenou metodikou. V poslední řadě pak lze najít odlišnosti v rámci uživatelů účetních informací a množství uplatněné regulace, které byly v této práci již několikrát uvedeny. (Popesko, Vejmelková, Škodáková, 2008, s. 14)

2 NÁKLADY

Maximalizace tržní hodnoty podniku při uskutečňování ekonomické aktivity je jeho hlavním účelem. Toho dosahuje například pomocí pozitivního hospodářského výsledku, který se skládá ze dvou hlavních složek – výnosů a nákladů, a to konkrétně z jejich rozdílů. Pro dosažení jeho pozitivní hodnoty je zapotřebí, aby objem výnosů převyšoval množství nákladů. Pokud toto není dosaženo, vzniká podniku ztráta spojená s poklesem hodnoty aktiv směřující k jeho zániku. (Sedláček, 2017, s. 154)

Všechny tyto tři veličiny (výsledek hospodaření, náklady a výnosy) jsou zobrazeny ve výkazu zisku a ztrát, tzv. výsledovce, která představuje jejich úhrn a tvoří také spolu s rozvahou a výkazem cash flow hlavní finanční výkazy podniku.

Z výše uvedeného vztahu tak vyplývá, že existují dvě možnosti, jak navýšit hospodářský výsledek, respektive zisk. Podnik buďto zapříčiní pokles nákladů (např. pomocí reengineerigu procesů) anebo podpoří růst výnosů (např. inovací výrobků nebo úpravami jejich škály). Oba tyto způsoby jsou spjaty s množstvím faktorů, které mají značný dopad na hodnoty těchto veličin. (Zámečník, Tučková, Hromková, 2007, s. 28)

V rámci této problematiky se při řízení nákladů zabývají manažeři tedy zejména první možnostmi, kdy usilují o zvyšování hospodárnosti pomocí snižování nákladů.

2.1 Pojetí pojmu náklady

V rámci transformačního procesu náklady představují vstupy, které jsou do tohoto procesu vkládány, a to za účelem jejich přeměny na výstupy (výnosy).

Pokud bychom tento termín chtěli definovat konkrétněji, dochází k rozvětvení do dvou elementárních pojetí, které se mezi sebou liší. Je to způsobeno různorodými potřebami u skupin odběratelů údajů z účetnictví – vnější a vnitřní. Tedy existuje v rámci nákladů finanční chápání a to manažerské, které se pak dále dělí na hodnotové a ekonomické. (Popesko, Papadaki, 2016 s. 27)

Landa uvádí obecnou definici (2014, s. 183), kdy náklady stanovuje jako úbytek ekonomického užítku v průběhu daného časového rozpětí a to poklesem hodnoty majetku (snížením množství peněžních či nepeněžních prostředků), nebo naopak růstem dluhů.

Nicméně dle jiných autorů jako např. Král, či Popesko, je tato zmíněná definice chápána nikoli obecně, ale v rámci finančního účetnictví.

2.1.1 Finanční pojetí

V tomto pojetí se k nákladům, které podniku vznikly, váže použití peněžního vyjádření jejich hodnoty, které je typické pro finanční účetnictví. To znamená, že celkové náklady představují souhrn peněz, které firma investovala pro svůj aktivní provoz, jehož výsledkem jsou výnosy (také chápány jako určitý objem peněz). Jejich výše by tak měla uhradit uskutečněnou investici a teprve zbytek představuje pro firmu zisk. Jak již bylo charakterizováno v části o finančním účetnictví (viz kapitola 1.1), tak jsou náklady oceňovány v pořizovacích hodnotách. (Popesko, Vejmelková, Škodáková, 2008, s. 20)

Král rozšiřuje definici nákladů v tomto pojetí i o další znaky. Jednou je např. hojná volnost nákladů a elementárními výstupy firmy, jejichž cílem je zvýšení majetku podnikatele. Existují tak náklady, které nevznikají v rámci předmětu podnikání, jaké jsou například dary či různé reprezentativní akce. (Král, 2018, s. 52)

2.1.2 Hodnotové pojetí

Toto pojetí, jak již bylo zmíněno, spadá do manažerského účetnictví. Zde se předpokládá, že vykonávaná činnost nepřinese pouze objem uskutečněné investice, ale také obnovu ekonomických zdrojů na původní množství a to v reprodukčních cenách v okamžiku dané obnovy.

V tomto chápání náklady nepředstavují pouze peněžně vyjádřené vstupy, nýbrž jsou zde zachyceny i činitelé, které i přes jejich chybějící peněžní vyjádření ovlivňují hospodárnost uskutečněné podnikové činnosti. Jedním z charakteristických druhů nákladů jsou tzv. kalkulační náklady. Jejich hodnota se zobrazuje často rozdílně vůči finančnímu účetnictví, které vykazuje tyto náklady ať už ve vyšších, nižších částkách či dokonce zcela vůbec. (Popesko, Vejmelková, Škodáková, 2008, s. 20; Král, 2018, s. 69)

2.1.3 Ekonomické pojetí

Charakteristickým druhem nákladů spadajících také do manažerského účetnictví jsou tzv. oportunitní náklady (viz kapitola 2.2.5), které jsou chápány jako nejvyšší hodnota snižující zisk, která byla investována v rámci varianty, kterou si podnik zvolil. Pro vedení podniku, které s těmito náklady pracuje, znamenají podnět pro zvolení takové varianty, která je co nejefektivnější, jelikož je krom skutečně vynaložených nákladů potřeba pomoci výnosů

zaplatit i zmíněné oportunitní náklady, které snižují ekonomický zisk. (Zámečník, Tučková, Hromková, 2007, s. 12; Popesko, Vejmelková, Škodáková, 2008, s. 20)

2.1.4 Nákladovost a rentabilita nákladů

Je vhodné si vysvětlit ještě pojem nákladovost (anglicky return on costs) a rentabilitu nákladů, jelikož tento termín využijeme v praktické části. Dle Růčkové (2019, s. 66) je nákladovost označována jako dodatečný ukazatel rentability tržeb a vzorec pro výpočet je následující:

$$\text{Nákladovost} = 1 - \frac{\text{zisk}}{\text{tržby}}$$

Na druhé straně je tu ziskovost nákladů, která představuje poměr zisk a nákladů. Zpravidla vyšší hodnota tohoto ukazatele znamená vyšších výsledků hospodaření a hospodárnost, jelikož podnik dokáže vytvořit zisk s nižšími náklady.

2.2 Klasifikace nákladů

Také kvůli již zmíněným, rozlišným vnímáním nákladů, je pro jejich správné řízení nezbytné si je nejprve rozčlenit do skupin. Existuje mnoho hledisek, dle kterých budeme náklady rozlišovat do daných kategorií, tudíž se častokrát jednotlivé položky vyskytují v různých kategoriích v rámci jiných ohledů.

Důvod, proč existuje mnoho typů nákladů, je fakt, že jsou různě klasifikovány dle okamžitých potřeb managementu. Například, vedoucí pracovníci můžou chtít údaje o nákladech pro přípravu externích finančních výkazů, či pro sestavování rozpočtů, či stanovení rozhodnutí. Každé rozdílné použití takovýchto dat vyžaduje různou klasifikaci a definici nákladů. Kupříkladu zmíněná příprava externích finančních výkazů potřebuje využití historických údajů o nákladech, zatímco rozhodování může požadovat predikce o budoucích nákladech. Tento náhled na odlišné klasifikace nákladů pro různé účely je kriticky důležitý aspekt manažerského účetnictví. (Noreen, Brewer, Garrison, 2017, s. 24)

2.2.1 Druhové členění

Toto členění je jedno z nejvíce používaných, které postupuje na základě finančního účetnictví. Jak již z názvu vyplývá, tak se v tomto systému rozlišují náklady dle druhu v rámci vnějších užitých vkladů do procesu podnikové přeměny na výstupy. Zastávají tak odpověď

na dotaz, co představuje uskutečněnou spotřebu. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 31; Synek, 2015, s. 81)

Elementární druhy nákladů představují (Synek, 2015, s. 81):

- Materiálová a energetická spotřeba
- Odpisy jak hmotných, tak i nehmotných dlouhodobých aktiv
- Osobní náklady – zejména ty mzdové
- Finanční náklady, jako například úroky, daně
- Náklady spojené s využitím služeb z vnějšího prostředí (např. úklidové práce, nájem)

V rozšířenější podobě se toto členění využívá při zanesení nákladů do výkazu zisku a ztrát, případně jej nalezneme i v účtové osnově. Hraje tedy významnou roli při sestavování finančních a obdobných rozborů.

Důležitost tohoto členění je dále dána faktem, že jednak informuje o užití vstupních zdrojů a také o vztahu firmy vůči externímu prostředí. Dále také zabezpečuje souvztažnost primárního rozpočtu organizace vůči zbylým oddílům plánu. Krom finančního účetnictví se také využívá v rámci nákladového, když se tvoří budget podnikových center, zároveň s použitím i jiných rozborových členění. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 78)

Autoři uvádějí 3 elementární charakteristické rysy tohoto členění. První je fakt, že tyto náklady jsou prvotní v rámci jejich zachycení a to hned v okamžiku jejich importu do podniku. Dalším znakem je, že se jedná o externí náklady, jelikož nastávají při kontaktu s vnějším prostředím firmy. V poslední řadě jsou také jednoduché, jelikož tyto náklady v rámci tohoto členění nemohou být hlouběji segmentovány. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 78; Synek, 2011, s. 81, Král, 2018, s. 77)

2.2.2 Účelové členění

Oproti druhovému členění nákladů je to účelové pojato úplně odlišně. Stanovuje direktní relaci mezi náklady a záměrem jejich vzniku. Tedy vyjadřuje, jaký bude výstup procesu, ve kterém budou vzniklé náklady užity. Podstatou tohoto členění totiž je určit středisko v podniku, které je zodpovědné za daný náklad. Každý takovýto vzniklý náklad by se měl nějak podílet na uskutečnění podnikového plánu, respektive jeho zisku, jinak v opačné tento náklad vznikl zbytečně. Firma tak zjišťuje, zda původ nákladu je spojen např. s produkcí statků či prodejem zboží, údržbou apod. (Čechová, 2011, s. 75)

V rámci tohoto členění lze rozlišit dva typy vztahů nákladů, a to jednak vůči výkonům anebo k útvarům. Ty tedy představují dvě podskupiny, kdy členění nákladů v relaci vůči výkonům je tvořeno následujícími párovými druhy (Čechová, 2011, s. 75):

- Náklady technologické a náklady na obsluhu a správu
- Náklady jednicové a režijní
- Náklady přímé a nepřímé

Pojem technologické náklady představuje vstupy do procesu přeměny na výstupy, které vznikly přímo za využití určité technologie, či existuje nějaká souvislost mezi nimi a daným procesem. Jejich správa je dána technicko-hospodářskými normami. Vhodným příkladem pro zmínění je spotřeba papíru na produkci knih, či energie na vytápění výrobní haly. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 34; Synek, 2011, s. 81)

Naproti tomu náklady na obsluhu jsou spravovány pomocí mezních hodnot, normativ a jejich celková suma prostřednictvím rozpočtů. Jejich výše se totiž buď zcela, nebo z majoritní části neodvíjí od objemu produkce (ať je to zahájení výroby nového statku či její ukončení). V zásadě pokud dojde k navýšení těchto nákladů či jejich procenta vůči těm celkovým, tak by mělo představovat efektivnější zužitkování zdrojů, jako například produktivnější užití strojů, práce apod. Posuzování účinnosti této skupiny nákladů je významný pramen informací v manažerských aktivitách, jejich výstupem je rozhodnutí o pozměnění či substituci určité operace apod. (Čechová, 2011, s. 76)

Jak technologie, tak i náklady na obsluhu a správu, vyjasňují relaci mezi nimi a dané podnikové činnosti způsobující jejich spotřebu. Tento párový druh v rámci účelového členění nákladů je obecnějším východiskem pro stanovení specifitější nákladové úlohy individuálních nákladových součástí. Konkrétnější je rozčlenění na náklady jednicové a režijní, které představují odpověď ohledně způsobu správy hospodárnosti, ověřování vhodnosti nákladů a určení nákladové úlohy. (Král, 2018, s. 80)

V jednicových nákladech jsou zastoupeny (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 79):

- Jednicový materiál
- Jednicové mzdy
- Ostatní jednicové náklady

Popesko uvádí (2016, s. 35), že jednicové náklady představují takový díl technologických nákladů, jenž asociuje jak s technologickým průběhem, tak i s jednotkou uskutečňované

produkce, kupříkladu 1 kus produktu. Naproti tomu režijní náklady jsou tvořeny náklady na správu a obsluhu spolu s dílem těch technologických, které nemají přímý vliv na vyprodukovanou jednotku, nýbrž působí komplexně.

Z hlediska funkce režijních nákladů se rozlišují následovně (Čechová, 2011, s. 78):

- Zásobovací režie
- Správní režie
- Výrobní režie
- Odbytová režie

V rámci vztahu nákladů k výkonům existuje další rozdělení nákladů na přímé (direct costs) a nepřímé (indirect costs). Mnoha autory je tento zvláštní druh účelového členění nákladů označován jako kalkulační členění nákladů. Existuje u nich podoba s režijními a jednicovými náklady, kdy navíc v anglosaských zemích jsou výrazy režijní i nepřímé náklady chápány za významově totožné. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 36)

Přímé náklady představují takové, které mohou být snadno a příhodně zjistitelné vůči konkrétnímu produktu či službě. Rozlišují se zde hlavní položky - přímý materiál a přímá práce. Přímý materiál se v transformačním procesu stává součástí fyzického produktu. Například v podniku vyrábějící dřevěný nábytek jako židle, stůl, skříně apod. je přímým materiálem dřevo. Zatímco položka přímá práce představuje službu, operaci nezbytnou k vytvoření daného produktu, která je s ním snadno spojitelná, v opačném případě se jedná o nepřímou práci. (Zimmermann, 2017, s. 46; Noreen, Brewer, Garrison, 2017, s. 25; Nobles, Mattison, Matsumura, Horngren, 2014, s. 965)

Naproti tomu nepřímé náklady nemohou být identifikovány specificky a exklusivně s nákladovým předmětem. Obsahují nepřímou práci, materiál a výdaje. Ve výrobní organizaci kde produkty jsou předmětem nákladů, mzdy všech zaměstnanců, jejichž čas nemůže být spojen s konkrétním produktem (jejich činnost je spojena se zajištěním chodu firmy), představují náklady nepřímé práce. Příklady zahrnují náklady práce personálu na údržby a opravy výrobního zařízení a pracovníky prodejního oddělení. Náklady na materiál použitý k opravě strojů nelze přiřadit ke konkrétnímu produktu (pokud platí, že se produkty na jednotlivých strojích střídají a žádný výrobek nemá „sólo stroj“), a proto mohou být klasifikovány jako nepřímý materiál. Nepřímé výdaje u výroby, služeb, či prodeje zboží, kde produkty, nebo provize představují nákladový úkol, jsou například výdaje za energii (osvětlení, topení apod.) a daň z nemovitosti. (Drury, 2015, s. 27)

Jak již bylo zmíněno, předešlé druhy účelového členění v této kapitole byly doposud ve vztahu k výkonům. Druhá relace nákladů je vůči útvarům, ve kterých jsou uskutečňovány činnosti přispívající k dosažení záměru firmy a jejíž pracovníci jsou za vznik daných příslušných nákladů zodpovědní. Takovéto útvary jsou označovány termínem tzv. odpovědnostní střediska. U každého z nich by měly být pro efektivní výsledky stanoveny všechny jeho aktivity pro identifikaci a určení výše jeho nákladů spolu s dílčími výkony, které jsou transferovány do jiných středisek a oceněny prostřednictvím tzv. vnitropodnikových cen. (Král, 2018, s. 82; Čechová, 2011, s. 80)

2.2.3 Členění nákladů ve vztahu k objemu výroby

Toto členění, v anglosaských literaturách označováno jako tzv. cost behaviour, se vztahuje k tomu, jak náklady reagují na změny v úrovni aktivity podniku. Tyto činnosti mohou být měřeny z hlediska jednotek produkce nebo prodeje, odpracovaných hodin, ujetých kilometrů, počtu přihlášených studentů či jiných vhodných jednotek a měření daných provedených operací v organizaci. Jak jejich úroveň respektive objem stoupá či naopak klesá, určité náklady buďto mají stejný trend, tedy buď taktéž rostou či dochází k jejich úbytku, či jejich výše je konstantní a nemění se. Pro plánovací účely musí manažer být schopen předvídat, co z toho se stane; a pokud se očekává, že výše nákladů se změní, vedoucí pracovník musí být schopen odhadnout, jak moc velká taková změna nastane. Termínově jsou tyto dva druhy nákladů stanoveny jako variabilní a fixní. (Zimmerman, 2017, s. 29; Noreen, Brewer, Garrison, 2017, s. 29)

Variabilní náklady se mění v přímém souladu s objemem provedených činností, což obecně znamená, že například zdvojnásobení počtu vyrobených produktů (v případě výrobního podniku) znamená, že tyto náklady budou dvakrát větší. Následkem toho tak celkové variabilní náklady jsou lineární a jednotkové jsou konstantní. Příkladem těchto nákladů u výrobní organizace jsou přímý materiál, spotřeba energie stroji či mzda dělníka, který stroj obsluhuje. U firmy zabývající se prodejem zboží jsou to například pořizovací náklady na daný statek. (Drury, 2015, s. 31)

Od zmíněných variabilních nákladů lze vyvodit, že fixní náklady tak představují ty, které nejsou přímo ovlivnitelné množstvím uskutečněných výkonů, tudíž jejich výše se nezmění na základě těchto operací. Jako příklad lze uvést třeba pronájem ať už stroje, auta, nebo výrobní haly. Po dobu trvání nájemní smlouvy firma platí pravidelně každý měsíc předem domluvenou částku a to bez ohledu jak efektivně využívá tento majetek. To znamená, že je

jedno, zda skutečný objem výroby se rovná tomu potencionálnímu, či se za dané období nevyrobí vůbec, výdaj za nájem je pro firmu ve stejné výši. (Taschner, Charifzadeh, 2016, s. 41)

I když se toto členění může zdát velmi jednoduché a snadné, tak v praxi se můžeme kolidovat s nákladovou položkou, kterou nelze přiřadit pouze čistě k fixním nebo variabilním, jelikož nese charakter obou skupin. V takovém případě se tento náklad označuje jako semi-variabilní (v angličtině používány semi-variable costs nebo mixed costs). V praxi se může jednat např. o spotřebu vody, která má fixní element, kdy je spotřebována v rámci životních potřeb všech zaměstnanců tedy i těch, kteří se nepřímo podílí na vytvoření daného produktu (administrativní oddělení apod.), či část vody je spotřebována stroji. Existuje i pojem semi-fixní náklady (semi-fixed nebo také step-fixed costs), což jsou takové položky, jejichž výše je pro každý určitý časový úsek konstantní, nicméně dochází nejčastěji ke skokovému vzrůstu nebo případně i poklesu. (Zimmerman, 2017, s. 33; Popesko, Papadaki, 2016, s. 40; Drury, 2015, s. 33)

V rámci fixních nákladů je vhodné si přiblížit i poměrně dosti významný jev, který s nimi souvisí. Jedná se o tzv. degresi fixních nákladů. V případě, že se zvyšuje množství produktů, tak se snižují průměrné fixní náklady na jeden kus výrobku (a tedy i celkové průměrné náklady), jelikož jsou rozloženy na větší počet těchto výrobků. Dochází tak k relativní úspoře nákladů. Přívlástek relativní je z důvodu toho, že i přes pokles průměrných fixních nákladů, se jejich celková výše nemění. Sice tato úspora nemůže být uvolněna, ale pro navyšující výrobu není třeba dalších vkladů (ve formě fixních nákladů) a tak dochází přeměny této úspory na zisk, čímž se zvyšuje hospodárnost podniku. (Synek, 2011, s. 87)

2.2.4 Náklady produktu a náklady období

Další klasifikací je rozdělení na náklady období (period costs) a náklady produktu (product costs), která se používá často pro účely zjišťování zisku a oceňování zásob. Pro účely finančního účetnictví, náklady produktu zahrnují všechny náklady vyvolané výrobou či pořízením statku nebo služby. V případě vytvořeného výrobku, tyto náklady se skládají z přímého materiálu, přímé práce a výrobní režie. Tyto náklady jsou nejprve zaznamenány do inventáře a v účetnictví představují aktivum zapsané v rozvaze. Až teprve v momentě prodeje produktu nebo zboží se přetransformují a vykážou jako náklad snižující zisk. Co se týče nákladů období, tak ty představují všechny, které nejsou náklady produktu (všechny prodejní a administrativní výdaje jsou brány jako náklady období). Kupříkladu pořizovací

náklady na zboží, reklama, mzdy vedoucích pracovníků apod. Tyto náklady nejsou zahrnuty jako část náklady zakoupeného zboží či výrobku, na místo toho jsou to výdaje na vykázaní příjmu v období, ve kterém vznikly. (Noreen, Brewer, Garrison, 2017, s. 27; Nobles, Mattison, Matsumura, Horngren, 2014, s. 962)

2.2.5 Členění nákladů z hlediska rozhodování

Toto členění, označované také jako manažerské pojetí nákladů, bylo vytvořeno na základě nižší vhodnosti tzv. účetních nákladů, se kterými pracuje finanční účetnictví. Manažeři tak berou v potaz a kalkulují s náklady, které mohou mít značný vliv na dané rozhodnutí a které nejsou zaznamenávány v rámci běžného (účetního) pojetí. Jedním z dopadů je například na výsledek hospodaření, u kterého kolikrát dochází k značným rozdílům mezi tím ekonomickým, u něž jsou zahrnuty i oportunitní náklady, a účetním. Někdy může dokonce nastat taková situace, že tyto dva typy výsledky mají rozdílné znaménko, kdy jeden značí zisk, zatímco ten druhý vypovídá ztrátu. (Synek, 2011, s. 85)

Jedny z nákladů, které se rozlišují v rámci tohoto manažerského členění, jsou náklady relevantní a irelevantní vůči určitému rozhodnutí. Ty relevantní jsou ty budoucí náklady, které budou změněny rozhodnutím, zatímco ty irelevantní představují takové, které nebudou nijak ovlivněny. Kupříkladu pokud manažer zvažuje použití firemního vozu či veřejné dopravy pro služební cestu, tak silniční daň za dané vozidlo je irelevantní náklad, jelikož jeho výše bude stále stejná, ať už si vybere jakoukoliv variantu. Nicméně náklady za autem spotřebované palivo se budou lišit a jejich výše záleží tak na daném rozhodnutí, proto se jedná v tomto případě o náklady relevantní. (Drury, 2015, s. 34)

Specifickou částí nákladů, které jsou pro manažery při rozhodování, tvoří náklady tzv. rozdílové. Stanovují míru nákladů a efektivnosti realizované změny při přijetí určité možnosti. Jejich výše se vypočítá odečtením výše nákladů po uskutečnění dané změny od nákladů před ní. (Popesko, Vejmelková, Škodáková, 2008, s. 42)

Přírůstkové a mezní náklady jsou dalšími typy nákladů z hlediska manažerského pojetí. Nárůst úhrnných nákladů v případě, že podnik vyprodukuje i více výrobků, prodá více zboží či poskytne více služeb, představují přírůstkové náklady (Differential costs). Nicméně dané navýšení produkce musí být pouze do hraniční hodnoty, jelikož po jejím převýšení nastává změna fixních nákladů. Tvoří rozdíl mezi celkovými náklady nového/současného objemu výroby a toho předchozího. Někdy bývají chybně považovány za identické mezní

náklady. V rámci této problematiky vyjadřují obecnější vztah mezi náklady dvou různých objemů výroby. Naproti tomu jsou mezní (marginální) náklady konkrétnějším vyjádřením. Představují tak nárůst nákladů pokud se výstup zvýší o jednu jednotku. (Čechová, 2011, s. 72; Drury, 2015, s. 70)

Vázané náklady k rozhodnutí (Committed costs) jsou jedny z nejobecnějších druhů nákladů. Jejich využití v podniku mnohdy bývá pro plánování v dlouhodobém horizontu. Oproti utopeným nákladům (viz níže) tyto položky a jejich výše jsou stále na uvážení podniku, tedy podnik má tu možnost o nich rozhodovat. Pokud tedy je zapotřebí či považováno na opodstatněné, tak lze iniciovat kroky ke změně těchto nákladů. Tahle změna může velmi snadná v některých případech a poměrně obtížná v jiných. Důvodem je, že podnik vytvořil závazky v minulosti, které vedly k dnešním zdrojům spotřeby (tj. náklady). (Taschner, Charifzadeh, 2016, s. 47; Král, 2018, s. 99)

Pojem imputované náklady zastává takové náklady, které lze připsat k určitému úsudku. Nicméně jejich dopad na výsledek firmy v rozsáhlejší kontextu, než jaký daný úsudek způsobuje. Např. při změně výrobního postupu, který vede ke snížení nákladů v produkci a tedy zvýšení i zisku, tak na druhou stranu se zvýší i daň z příjmu. (Popesko, Vejmělková, Škodáková, 2008, s. 44)

Utopené náklady dle Taschnera jsou náklady, které vznikly ještě před učiněním rozhodnutí a které nelze již změnit jakýmkoliv budoucím opatřením. Vzhledem k tomu, že již žádné rozhodnutí nemá na danou nákladovou položku vliv, je jasné, že by je manažer neměl brát v úvahu při dalších rozhodovacích procesech. Utopené náklady proto jsou považovány za irelevantní. Naneštěstí, lidská rozhodnutí se často zaobírají náklady způsobené minulými úsudky se snahou odůvodnit nebo „zachránit“ tyto náklady při dalších, nových rozhodovacích procesech. (Taschner, Charifzadeh, 2016, s. 47)

V rámci manažerské klasifikace nákladů je velmi charakteristický termín oportunitní náklady. Vysvětlují se jako ušlý zisk vzniklý výběrem jedné varianty upřednostněné před jinou, či jinými, kterých se tak podnik vzdává. V běžném (finančním) účetním systému tyto náklady nejsou vykazovány, jelikož nejsou spojeny s jakýmkoliv přímým výdajem, který by podnik učinil. Jinak řečeno firma za tyto náklady nemusí nic platit. Nesnižují tak účetní zisk, tím pádem ani základ daně z příjmu. Na druhou stranu se promítají v ekonomickém zisku, který jejich existence snižuje. Koncept oportunitních nákladů tak koncentruje manažerskou pozornost na dostupné alternativní směry podnikových činností.

Berou se v potaz pouze při využívání vzácných zdrojů. Kde totiž nejsou zdroje vzácné, neexistují žádné oběti z užití těchto zdrojů a oportunitní náklady se rovnají nule. V opačném případě jsou tyto náklady až kriticky důležité a to především při rozhodování mezi určitými variantami budoucích plánů. (Zimmerman, 2017, s. 23; Noreen, Brewer, Garrison, 2017, s. 294; Drury, 2015, s. 35)

3 ROZPOČETNICTVÍ

Před ponořením se do rozboru rozpočetnictví jako takového, je vhodné si nejprve vysvětlit pojem rozpočet. Jedná se o nástroj plánování, který pomáhá společnosti nastavit cíle a slouží jako kritérium při srovnávání se skutečnými aktuálními výsledky podnikové činnosti. Oproti obecnějšímu plánu má rozpočet vyjádření v peněžní formě. Většina úspěšných společností používá v dnešní době rozpočty jako pomocný prostředek při jejich neustálém úsilí analyzovat a kontrolovat operace, udržovat náklady v mezních hodnotách, a snižovat výdaje. Z toho tak lze vydedukovat, že rozpočetnictví se zabývá operacemi s rozpočty a spolu s nákladovým účetnictvím a kalkulacemi nákladů tak představuje jednu z hlavních složek manažerského účetnictví podniku (viz kapitola 1.4) a slouží k dosahování ať už krátkodobých či dlouhodobých cílů společnosti. Mimo to také úzce souvisí i s řízením podnikových financí. (Vanderbeck, Mitchell, 2016, s. 366)

3.1 Funkce rozpočetnictví

Rozpočetnictví směřuje na budoucí období a pomocí rozpočtů nastiňuje podobu nadcházejícího průběhu hlavních činností firmy. Co nejlepší predikce budoucího vývoje je krom zaznamenávání uskutečněných událostí a operací v minulosti úkolem manažerského účetnictví. Rozpočetnictví plní určité funkce, které jsou následující (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 124):

- Plánování
- Koordinace a komunikace
- Motivace
- Vyhodnocování (kontrola)
- Korekce

3.1.1 Plánování

Rozpočetnictví požaduje po manažerech, aby sestavili plán pro budoucí období podniku. Rozhodnutí jsou pak založené na formulovaném plánu, který pomáhá předcházet neorganizovanému či dokonce chaotickému rozhodování. Například, pokud společnost plánuje expandovat na nový trh, rozpočet bude zahrnovat očekávané finanční zdroje a výdaje pro daný rozmach. Je však třeba si pamatovat, že rozpočty jsou plány na budoucí aktivity a nutná je jejich průběžná modifikace dle aktuálního vývoje. Pokud se podnik například

potýká s nedostatkem tržeb, kdy výše skutečně vzniklých tržeb je nižší než plánovaná, tak společnost musí upravit daný plán a nástroje strategie, aby dosáhla jejích plánovaných cílů. Těch dosáhne buď zvýšením tržeb, nebo snížením nákladů. Čím lepší je plán (rozpočet) a čím více času podnik má na řízení dle plánu, tím spíše nalezne způsob dospět k cíli. (Nobles, Mattison, Matsumura, Horngren, 2014, s. 1317)

3.1.2 Koordinace a komunikace

Rozpočet slouží jako prostředek, skrze který mohou být operace různých částí organizace seskupeny a uvedeny v souladu s běžným plánem. Hned na začátku ve fázi tvorby rozpočtů, kdy je modelován budoucí vývoj, jsou mnohdy identifikovány možné problémy, které mohou nastat. Manažer tak může zharmonizovat a nastavit činnosti, aby se zjištěným problémům zabránilo, či se na ně řádně připravilo. Koordinace by měla probíhat i mezi manažery a jejich stanovenými rozhodnutími, aby nedošlo ke sporu zájmů. Bez jakéhokoliv navádění může totiž každý z manažerů udělat vlastní rozhodnutí a věřit, že pracuje dle nejlepšího zájmu organizace. Například, obchodní manažer může preferovat velké objednávky k získání vyšších slev, manažer výroby se bude zabývat vyhnutím se vyššího objemu skladovaného materiálu, a naproti tomu účetní se zaměří na dopad rozhodnutí na peněžní (hotovostní) zdroje podniku. Z hlediska komunikace, pokud organizace je nastavena na efektivní fungování, musí pak existovat definitivní hranice komunikace, aby všechny části byly udržovány v plné informovanosti o plánech, politice a omezeních, které jsou podnikem očekávány. Každý v organizaci by měl jasně chápat svou úlohu, kterou hraje v rámci dosahování každoročního rozpočtu. Tento proces ujišťuje, že adekvátní jednotlivci jsou učiněni zodpovědnými za realizaci rozpočtu. Prostřednictvím rozpočtu, vrcholový management sděluje svá očekávání nižším úrovním tak, aby všichni členové organizace mohli porozumět těmto očekáváním a koordinovat své činnosti k jejím naplněním. (Drury, 2015, s. 372; Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 125)

3.1.3 Motivace

Jasně dané a poměrně jednoduše kontrolovatelné záměry stvrzené v rozpočtech mají za výhodu také to, že jejich naplnění dává finanční podnět pracovníkům, kteří mají za vybranou činnost zodpovědnost. V praxi to pak je specifičtěji implementováno tak, že mzda obsahuje i proměnlivou část daného nákladového střediska, kterého se daný rozpočet týká, a její pracovníci, buď jen vedoucí, nebo všichni, tak ovlivňují její výši díky jejich výkonosti

a zdaru při splnění daného rozpočtu. Nicméně je v tomto případě zapotřebí, aby daní zaměstnanci byli ztotožnění s danými cíli. Toho se dá docílit tím, že se budou aktivně podílet při jednáních, při kterých jsou rozpočty sestavovány, jejich podstata vysvětlována, a také že přijmou podmínky a odpovědnost za svou výkonnost při splňování stanovených cílů. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 125)

3.1.4 Vyhodnocování

Manažerův výkon je často ohodnocen dle měření jeho úspěchu při splnění rozpočtů. V některých společnostech jsou bonusy udělovány na základě schopnosti zaměstnanců dosáhnout cílů stanovených v pravidelných rozpočtech. Případně také může povýšení manažera částečně záležet na jeho záznamech ohledně plnění rozpočtů. Jsou mu tak proto poskytovány vhodné informace o tom, jak dobře podává výkon v dosahování cílů, na jejichž stanovení se předtím sám podílel. (Drury, 2015, s. 372)

3.1.5 Korekce

Rozpočtování může být pomocným nástrojem při identifikování potenciálních nedostatků, úzkých míst či jiných slabin v operačních plánech. Rozpočet například varuje management, když společnosti reálně hrozí deficit v průběhu přicházejícího období. Podnik tak může udělat opatření a připravit se na tuto situaci pomocí naplánování sjednání jednoho či více úvěrů před tím, než bude peníze potřebovat. Bez vědění s předstihem může být management neschopný zabezpečit potřebné okamžité financování, aniž by musel zaplatit za velmi vysoké úročení pro získání finančního zdroje. Rozpočetnictví radí včasně manažerům ohledně potenciálních problémů, aby bezpečně a pečlivě navrhli efektivní řešení. (Edmonds, Tsay, 2006, s. 276)

3.2 Klasifikace rozpočtů

Ve firmách není sestavován pouze jeden typ rozpočtu, nýbrž celá řada, která se rozlišuje dle několika hledisek (Popesko, Vejmelková, Škodáková, 2008, s. 130):

- Časové hledisko členící rozpočty na dlouhodobé se zaměřením na období delší jak jeden rok a krátkodobé sestavované na období kratší jednoho roku
- Dle úrovně správy se dělí rozpočty na základní vztahující se na jednotlivé útvary firmy a souhrnné, které souvisí s firmou komplexně

- Hledisko množství možných verzí plánu, které dělí rozpočty na pevně stanovené a variantní beroucí v potaz více možností budoucího trendu
- Dle vymezení objemu nákladů a výdajů zaznamenávají buďto veškeré náklady a výnosy či pouze jejich díl

3.2.1 Dlouhodobé rozpočty

Rozpočtové období dlouhodobých rozpočtů je dáno na více jak jeden rok. Tyto strategické plány jsou tvořeny na základě dlouhodobých záměrů firmy. Lze je rozdělit do tří následujících skupin (Popesko, Vejmelková, Škodáková, 2008, s. 133):

- Rozpočet vývoje nákladů, který je zaměřený na usměrňování nákladů v dlouhodobém horizontu.
- Rozpočty dlouhodobé ze své podstaty – jsou sestavovány na sféry mající stěžejní dopad na budoucí vývoj podniku (např. kapitálový, investiční nebo rozpočet výdajů na vědu a výzkum).
- Strategický velitelský rozpočet, kterým firma sleduje dopady plánovaného vývoje na financování (rozpočtová výsledovka, rozvaha, či rozpočet cash-flow).

3.2.2 Krátkodobé rozpočty

Krátkodobé, taktéž označované za operativní, rozpočty vycházejí z těch dlouhodobých, ve kterých jsou odraženy strategické cíle firmy. Do krátkodobých rozpočtů jsou většinou detailněji rozebrány a zobrazeny hodnoty z příslušného (zejména počátečního) roku dlouhodobého plánu. Toto upřesnění je pak prováděno pomocí sestavení rozpočtů na jednotlivé měsíce a to buď komplexně pro celý podnik, nebo individuálně pro určité jeho oddělení. Do krátkodobých rozpočtů tak spadají dvě formy rozpočtů: podnikové a vnitropodnikové. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 128)

3.2.3 Základní a souhrnné rozpočty

Základní (vnitropodnikové) rozpočty se vztahují k určitému středisku podniku, které se určuje buďto dle místa zrodu pozorované veličiny (výnosu, nákladu apod.) či odpovědnosti za danou veličinu. Smyslem sestavování těchto rozpočtů je zejména vytyčení úloh a odpovědnosti manažera daného oddělení za pozorované veličiny. Do této skupiny se tak zařazují vytvářené rozpočty (Čechová, 2011, s. 112):

- peněžních příjmů a výdajů
- tokových, či stavových veličin
- výkonů
- nákladů režie

Souhrnné (podnikové) rozpočty zobrazují hodnoty v rámci podniku jako takového. Jejich struktura je téměř shodná s tou, kterou mají hlavní finanční výkazy. Jejich tvorba se odráží z informací finančního oddělení (účetnictví) a výstupem pak je:

- Rozpočtová rozvaha
- Rozpočtová výsledovka
- Rozpočet cash flow
- Kapitálové a investiční rozpočty

Rozpočtová rozvaha není oproti běžné účetní rozvaze sestavována tak hluboko do detailů. Mnohdy se nepracuje s položkami obrátů, pouze se zobrazují proměny hodnot u individuálních tříd aktiv či pasiv. Především se jedná o změny u krátkodobých neúročených zdrojů a oběžného majetku, na základě kterých se pak stanovují hodnoty pracovního kapitálu a čistého pracovního kapitálu. Při rozpočtování se manažer opírá o rozpočty cash flow. Naproti tomu u položek dlouhodobého majetku a zaměstnaneckého kapitálu se zachycují více detailnější informace o nutnosti jejich opatření a způsobu úhrady. Tyto informace se určují na základě dlouhodobých plánů investic, kapitálu a rozpočtů, které souvisí nejen s rozpočtem rozvahy ale i cash flow z investic. (Král, 2018, s. 305)

Rozpočtová výsledovka má výstup výsledek hospodaření, který je chápán jako stěžejní rozpočtový indikátor. Jeho tvořící část – rozpočet ztráty/zisku je nejpodstatnější položkou celé rozpočtové výsledovky. Tento rozpočet se sestavuje pomocí rozpočtu výnosů, který vychází z plánu prodeje, a tři druhy nákladových rozpočtů, které jsou následující (Popesko, Vejmelková, Škodáková, 2008, s. 132):

- Rozpočet jednicových nákladů, vycházející z plánu produkce, který je určený především pro informování ohledně nákladové vytíženosti výroby.
- Rozpočet režijních nákladů, u kterého se stanovují hodnoty fixních a variabilních nákladů zvlášť.

- Rozpočet přímých nákladů konkrétního druhu výkonu, stanovený na základě rozpočtů dlouhodobých a servisních aktivit a informací o vnějších vztazích týkajících se specifického druhu výkonu.

Rozpočty peněžních toků oproti rozpočtu rozvahy se ve srovnání s běžným účetním výkazem (cash flow) skoro vůbec neliší. V současnosti se tento výkaz v malých firmách převážně netvoří, jelikož pro ně není ze zákona povinný. Nicméně to neplatí pro střední a velké podniky, které tuto povinnost mají. Avšak v rozpočetnictví se pokládá peněžním tokům značná důležitost, jelikož informují podnik o tom, jestli bude mít dostatečné množství finanční k realizaci plánovaných záměrů. Pokud tyto informace firma postrádá, nedokáže efektivně vytyčit plány investic, úprav v objemu či struktuře produkce apod., jelikož může dojít v takovémto případě k situaci, že podnik dojdou v průběhu investice volné peněžní prostředky, což může vést ztrátě dané investice. (Čechová, 2011, s. 122)

3.2.4 Pevné a variantní rozpočty

Jednou z dalších forem rozpočtů je pevný (statický) rozpočet, který nachází využití u režijních nákladů mající fixní charakter. Rozpočet ztvárňuje horní hranici pro režijní fixní náklady, jejíž hodnota by neměla být firmou či střediskem přesažena. V praxi se často tento styl uložení nákladové úlohy aplikuje zejména u řídicích útvarů nacházejících v úseku říditelství firmy (např. technická příprava výroby, ekonomický útvar, právní útvar atd.). (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 129)

Naproti tomu pružný rozpočet, který je nazýván i jako flexibilní či variantní rozpočet, je nastaven pro změny ve vývoji (objemu výkonů podniku). Flexibilní rozpočet poskytuje odlišné podněty než rozpočet statický. Bere v potaz totiž i potenciální rozdíly reálného objemu výroby od předpokládaného. Proto kalkuluje fixní a variabilní náklady odděleně od sebe. (Zimmerman, 2017, s. 236; Čechová, 2011, s. 108)

3.2.5 Klouzavý rozpočet

V rámci druhů rozpočtů je třeba objasnit ještě jeden pojem, který se v praxi často vyskytuje, označovaný jako „rolling budget“. Představuje klouzavý rozpočet, který obstarává plosloupnost mezi krátkodobými a dlouhodobými rozpočty a zanevívají nad fixací rozpočtu v průběhu období, na které jsou stanoveny. Charakteristickým rysem klouzavého rozpočtu je funkce aktualizace rozpočtu prováděna několikrát v rozpočtovém období. Manažer tak

dostává zpětnou vazbu ohledně případných změn a výkyvů aktuálního rozpočtu od předchozího či původně stanoveného. Je tak omezeno nebezpečí, které by vycházelo z chybějících informací o současném stavu. Klouzavý rozpočet využíván u moderních metod rozpočetnictví. (Král, 2018, s. 332)

3.3 Metody rozpočetnictví

Od zrodu systému rozpočetnictví vznikl tzv. tradiční způsob pro sestavování rozpočtů charakteristický zejména roční periodou vykazování a sledováním vybraných finančních ukazatelů. Tento přístup se stal velmi používaný ve většině firem, které si jej případně upravují do podob dle svých potřeb. Postupem času, zejména v době posledních několika let, odborníci přicházejí s inovovanějšími metodami pro tvorbu rozpočtů.

3.3.1 Proces sestavení rozpočtu

Proces sestavení rozpočtu je možné rozčlenit na etapy (Fibírová, 2015, s. 311; Drury, 2015, s. 374):

1. Stanovení rozpočtové politiky a zásad pro osoby zodpovědné za přípravu rozpočtů
2. Definování faktorů limitující výkon firmy
3. Příprava rozpočtu výnosů z prodeje
4. Počáteční příprava variace rozpočtů
5. Vyjednání rozpočtů s vedením firmy
6. Koordinace a revize rozpočtu
7. Konečné schválení rozpočtu
8. Následné pokračující kontroly rozpočtu

3.3.2 Tradiční metody rozpočetnictví

Typickým tradičním způsobem rozpočetnictví je přírůstková metoda (incremental budgeting). Rozpočet je sestavován na základě plánů přímých a nepřímých nákladů. Přímé náklady jsou stanoveny na základě očekávaného objemu výstupů produktů a služeb. Nepřímé náklady naproti tomu jsou připravovány dle přírůstkové základny. To znamená, že existující operace a současné rozpočty pro probíhající aktivity jsou brány jako počáteční bod pro přípravu ročního rozpočtu na příští období. Tato základna je pak upravena pro změny (na-

příklad změny v produktovém mixu, cenách apod.), které jsou očekávány v novém rozpočtovém období. (Drury, 2015, s. 378)

Nicméně proces tvorby rozpočtů na základě tradičních metod je stále více a více kritizován. Důvodem je, že sestavování rozpočtů tímto způsobem vyžaduje po pracovnících mnoho energie, času a často se stává rutinní činností, jejímž výstupem je pak rozpočet, který má nedostatky snižující jeho efektivitu. Tyto nedostatky dle Popeska (2016, s. 222) mohou být to, že:

- Plány postrádají pružnost a ztrácí mnohdy v průběhu rozpočtového období (někdy dokonce i před ním) aktuálnost díky změnám ve vývoji, kterým se nezvládají přizpůsobit.
- Plány postrádají propojenost mezi sebou. To je způsobeno tím, že existuje ve firmě mnoho izolovaných rozpočtů s různými sférami zaměření a časovými horizonty, které pak nejsou sjednoceny v jeden celek.
- Zaměření rozpočtu je na výsledek, nikoli na příčiny. U jednotlivých položek v plánu není mnohdy objasněn důvod jejich potřeby a výše hodnot.
- Tradiční rozpočty stimulují konzervativní a zastaralé způsoby uvažování a řízení podniku ve stylu příkazu a kontroly.
- Mnohdy je měření reálného vývoje odlišné od toho, jak bylo stanoveno v plánu. To zvyšuje náročnost a problematičnost při porovnávání obou druhů hodnot a rozboru odchylek.

Na základě těchto nedostatků některé firmy od tradičních postupů upouštějí a pro proces rozpočetnictví využívají novější přístupy. Mezi takovéto moderní metody se řadí například Activity-Based Budgeting nebo Zero-Based Budgeting.

3.3.3 Activity-Based Budgeting

Activity-Based Budgeting, dále jen metoda ABB, představuje způsob rozpočtování podle aktivit. Primárně se koncentruje na porozumění vztahu mezi činnostmi a vytváření hodnot. Cílem metody ABB je tak povolení nabídky pouze těch zdrojů, které jsou potřebné k provedení aktivit požadovaných k dosažení rozpočtovaného objemu produkce a prodeje. V rámci procesu tvorby rozpočtů v této metodě jsou počátečním bodem nákladové úlohy. Jejich rozpočtovaný výstup pak určuje nezbytné činnosti, které jsou pak použity pro od-

hadnutí zdrojů potřebných pro rozpočtové období. Celý proces metody ABB se skládá z následujících etap (Drury, 2015, s. 378):

1. Odhad objemu výroby a prodeje pro individuální výrobky a zákazníky
2. Odhad poptávky po podnikových aktivitách
3. Určení zdrojů požadovaných pro vykonání podnikových aktivit
4. Odhad množství každého zdroje, které musí být nabídnuto pro dosažení poptávky
5. Učinit kroky k upravení kapacity zdrojů pro dosažení navrhované nabídky

3.3.4 Zero-Based Budgeting

Zero-Based budgeting (také známé jako priority-based budgeting) je pojem známý v českém prostředí jako rozpočtování s nulovým základem. Jedná se o další moderní přístup k rozpočtování, který vznikl na nedostatky tradičních systémů. Jeho podstata je vytvářet rozpočty od nuly, nikoli na základě předešlých rozpočtů z minulých období. Po manažerech je tak požadováno objasnění všech plánovaných výdajů, nikoli aby jen udělali změny oproti minulým rokům. Tato metoda se snaží rozbít upřenou koncentraci na minulé události, která se objevuje u některých manažerů. Místo toho se snaží dát impuls vedoucím pracovníkům pro určení a vyjasnění, zda opravdu plánovaná výše jednotlivých nákladů souhlasí se skutečnými potřebami daného oddělení či celého podniku a nejedná se o pouhé plýtvání zdroji. (Drury, 2015, s. 391; Vanderbeck, Mitchell, 2016, s. 367; Popesko, Papadaki, 2016, s. 236)

3.3.5 Využití nefinančních ukazatelů v rozpočetnictví

Pokud se bavíme o moderních metodách rozpočetnictví, tak je vhodné uvést i poměrně mladou metodu využívání tzv. KPI (key performance indicators). Tyto klíčové faktory výkonnosti představují prostředek pro hodnocení pracovníků, útvarů či organizačních jednotek podniku. Jejich smyslem je také rozšíření míry účinnosti rozpočtů sestavených z finančních ukazatelů, které nedokážou přesně zobrazit příčinný vztah mezi aktivitou firmy, její výkonností a finančními výsledky. Aplikace těchto indikátorů je možná na každé úrovni managementu a bez ohledu na oborové zaměření firmy. Především jsou však zmíněné ukazatele využívány pro dlouhodobé řízení, řízení služeb, či řízení dle cílů. Popesko (2016, s. 242) dále uvádí členění těchto nefinančních ukazatelů na čtyři skupiny:

- Key performance indicators (KPI); zobrazují možný způsob, který povede k nárůstu výkonnosti (např. nově uzavřené zakázky v minulém týdnu).
- Performance indicators (PI); nesou informace o tom, jak je podnik výkonný z hlediska jednotlivých kritérií pro hodnocení (např. procentní nárůst prodeje u hlavních zákazníků).
- Key reset indicators (KRI); informují o výsledcích, které byly zaznamenány u hodnocené jednotky v rámci definovaných kritérií pro hodnocení (např. spokojenost zaměstnanců).
- Result indicators (RI); vyobrazují výstupy u dané aktivity firmy (např. zisk, tržby).

3.4 Kontrola plnění rozpočtů

Podstatou této operace je identifikace a následný rozbor vzniklých rozdílů skutečných, zaznamenaných hodnot a těch plánovaných v rozpočtech. U zjištěných odchylek se pak zkoumají její dvě základní vlastnosti: odpovědnost – kdo je zodpovědný za její vznik, a příčina – z jakého důvodu odchylka nastala.

Hlavní druhy, na které jsou odchylky klasifikovány, jsou následující (Kráal, 2018, s. 336):

- Kvantitativní odchylky, které jsou způsobeny rozdílem plánovaného od skutečného stupně naturální spotřeby, prodaných výrobků/zboží/služeb, apod., které se vážou k věcné podstatě posuzované veličiny.
- Kvalitativní odchylky, které zobrazují rozdíly plánovaného a reálného stupně v procesu ocenění posuzované veličiny.
- Sortimentní odchylky u pořízených a prodaných statků a služeb.
- Odchylky z výtěžnosti a úspornosti.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

4 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

Vybraná firma, dále jen firma, se sídlem v České republice spadá do nadnárodního holdingu, jehož kořeny sahají až do roku 1957. Primárně se jedná o společnost zabývající se nákupem a prodejem zboží určeného k průmyslovému využití. Jejími předními odběrateli jsou zejména výrobní podniky. Před dvěma lety společnost rozšířila své pole působnosti o výrobní část.

4.1 Údaje z obchodního rejstříku

Tabulka 1: Údaje z obchodního rejstříku

| | |
|------------------------------|---|
| Datum vzniku a zápisu: | 26. února 1998 |
| Spisová značka: | C 29865 vedená u Krajského soudu v Brně |
| Právní forma: | Společnost s ručením omezeným |
| Předmět podnikání: | 1) Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona 2) Péče o dítě do tří let věku v denním režimu 3) Poskytování vzdělání dle školského zákona |
| Složení statutárního orgánu: | 1 jednatel, 1 prokurista |
| Základní kapitál: | 100 000 Kč |
| Ostatní skutečnosti: | Obchodní korporace se podřídila zákonu jako celku postupem podle § 777 odst. 5 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech. |

Zdroj: (Veřejný rejstřík, 2019)

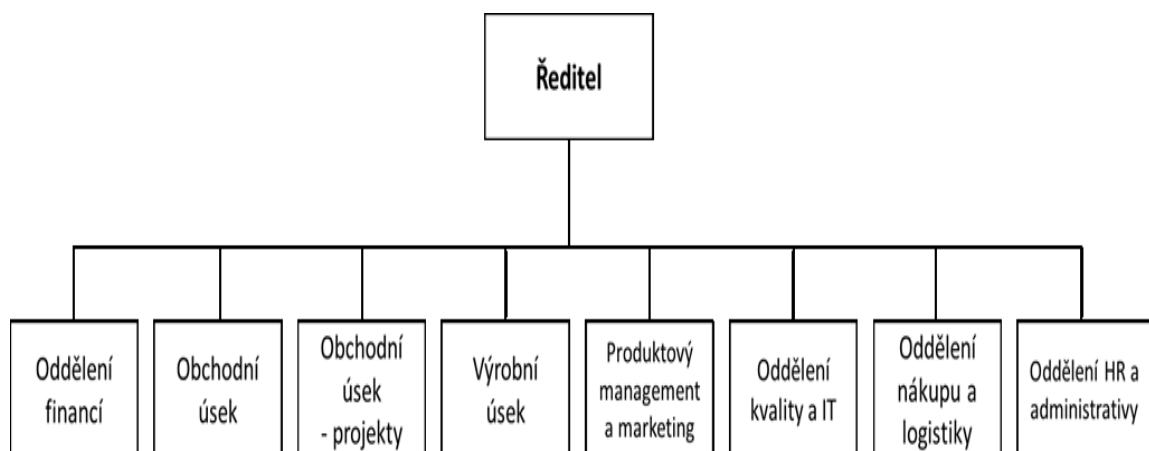
4.2 Struktura společnosti

Firmu lze zařadit na základě nařízení Evropské komise do skupiny velkých firem díky ročnímu obratu 940 milionu Kč a tomu, že na konci minulého období počet zaměstnanců činil 265. Tento počet pracovníků stále a stále roste kvůli výrobní činnosti zahájené v roce 2017. Dochází k tvorbě nových pracovních míst, zejména na dělnických pozicích.

V rámci organizační struktury je firma rozčleněna na 8 útvarů (viz obrázek 1), kdy každý z nich má svého vedoucího zodpovědného za činnost celého oddělení. Rozdělení je na základě funkce, které oddělení plní. V čele organizace stojí ředitel, který nese zodpovědnost celé firmy vůči holdingu, respektive vůči mateřské společnosti.

Do struktury také spadá firemní školka, která je spravována v rámci oddělení řízení lidských zdrojů (HR). Vznikla v roce 2013 s cílem nabídnout benefit pracovníkům firmy (primárně určená pro potomky zaměstnanců).

Do činnosti firmy spadá od r. 2017 i výrobní část v nově vybudovaných prostorách, ve které podnik produkuje výrobky totožné s druhem zboží, s nímž již obchoduje. Účelem je snížení nákladů spojených s pořízením a zvýšení tak soběstačnosti při uspokojování rostoucí poptávky po těchto statcích. Firma má dceřinou společnost na Slovensku, která je z hlediska legislativy samostatnou právnickou osobou. Firma v rámci holdingu má na starost zákazníky z Česka a Slovenska a svými výrobky zásobuje také sesterské společnosti. V rámci výnosů činil podíl tržeb ze zahraničních obchodů cca 35 % v roce 2017 a 37 % v roce 2016.



Obrázek 1: Organizační struktura firmy (Vlastní zpracování)

4.3 Hodnoty společnosti

Firma si zakládá na čtyřech hlavních hodnotách, o které se opírá při vykonávání své podnikatelské činnosti a které tvoří její image. První je orientace na zákazníka, se kterou se pojí úsilí o úspěch jejích klientů, budování a udržení vzájemné důvěry. Dalšími hodnotami jsou orientace na úspěch, která klade důraz na nezávislost firmy a její progres, inovace spojená s vývojem nabízených i nových výrobků a také rodinné hodnoty, kdy se firma

snaží udržovat rodinnou atmosféru uvnitř nejen firmy, ale i v rámci celého holdingu a jejího okolního prostředí.

4.4 Postavení v odvětví

V následující tabulce (viz tabulka 2) lze porovnat hodnoty vybraných účetních položek, které znázorňují postavení firmy, respektive jejího podílu na trhu daném v odvětví. Hodnoty byly použity z výkazu zisku a ztrát podniku za předešlé roky 2016 a 2017 a úhrnná data v rámci odvětví, které se řadí dle klasifikace ekonomických činností CZ-NACE 46 - velkoobchod, kromě motorových vozidel (podnik je řazen konkrétně do CZ-NACE 46520).

Jelikož činnost ve firmě probíhá v rámci fiskálního roku, jehož počátek je stanoven na měsíc říjen a úhrnné hodnoty za celé odvětví jsou v období kalendářního roku, tak mohou existovat menší odchylky v datech způsobené tímto částečným časovým nesouladem. Například tržba vzniklá v listopadu 2016 je zachycena na úhrnu tržeb v období 2017 u firmy, zatímco u sektoru by byla zaznamenána standardně v roce 2016.

I přes fakt, že se hodnota majetku firmy v roce 2017 oproti předešlému období zvýšila, tak podíl aktiv vůči odvětví je nízký. Na druhou stranu jsou dané hodnoty firmy porovnávány v rámci širšího odvětví (téměř veškerý velkoobchod), do kterého spadají i firmy orientující se na zcela jiný druh zboží. Tudíž pokud by se porovnály hodnoty firmy například se skupinou CZ NACE 46.5 (Velkoobchod s počítačovým a komunikačním zařízením), tak by podíl byl výrazně vyšší (například podíl tržeb firmy v rámci CZ NACE 46 je 0,09%, tak u CZ NACE 46.5 je podíl 0,5%).

Při pohledu na tržby, u kterých byl zaznamenán nárůst v roce 2017 a to jak v odvětví, tak ve firmě, se projevuje fakt, že hlavní činnost firmy je zejména prodej zboží a výroba je teprve na začátku fáze vzestupu. Nicméně je třeba zmínit, že tržby z prodeje vlastních výrobků vzrostly o 30,3 % a oproti značně vyšším tržbám za prodej zboží, které firma zaznamenala za obě období, zaobírají více jak dvakrát větší podíl v odvětví.

Co se týče hospodářského výsledku a to jak před zdanění, tak i po zdanění, zatímco odvětví zaznamenalo v roce 2017 pokles o cca 11 % hodnoty předešlého období, naproti tomu firemní výsledky se zvýšily a zdvojnásobily podíl zisku vůči odvětví. Konkrétně čistý zisk se za rok 2017 zvýšil o poměrně vysokých 31,4 %, a to i přes fakt, že u celkových nákladů firmy byl zaznamenán nárůst o 22,1 %, které vzrostly lehce nadproporciálně oproti celkovým tržbám s navýšením o 19,6 %. Růst hospodářského výsledku byl ovlivněn kromě za-

hájení výroby ještě celkovou ekonomickou situací v Evropě a silným navýšením ceny mědi, která představuje podstatnou složku v prodávaných produktech a zboží.

O tom, že se firmě dařilo v roce 2017, značí i nárůst osobních nákladů. Příčinou toho je nábor nových zaměstnanců související s rozšířením činnosti firmy a případné zvýšení mezd.

Tabulka 2: Srovnání firmy vůči odvětví (vlastní zpracování)

| Položka\rok (V tis. Kč) | 2016 odvětví | 2016 Firma | Firma/ odvětví | 2017 odvětví | 2017 Firma | Firma/ odvětví |
|--|-----------------|---------------|-------------------|-----------------|---------------|-------------------|
| Aktiva | 360 934 827 | 522 987 | 0,14 % | 380 742 790 | 1 054 553 | 0,27 % |
| Tržby za prodej vlastních výrobků | 34 420 824 | 78 448 | 0,22 % | 34 831 817 | 102 278 | 0,29 % |
| Tržby za prodej zboží | 759 016 889 | 707 479 | 0,09% | 782 700 204 | 838 199 | 0,10 % |
| Výkonová spotřeba | 746 531 771 | 589 307 | 0,07 % | 770 682 059 | 712 670 | 0,09 % |
| Osobní ná- klady | 27 471 817 | 103 658 | 0,37 % | 29 543 946 | 118 193 | 0,40 % |
| Celkové Náklady | 775 235 678 | 710 005 | 0,09 % | 801 016 987 | 866 909 | 0,10 % |
| VH před zdaněním | 27 005 588 | 80 085 | 0,29 % | 24 191 148 | 105 699 | 0,43 % |
| VH po zdanění | 21 615 533 | 63 561 | 0,29% | 19 070 491 | 83 559 | 0,43 % |

4.5 Analýza finančních ukazatelů firmy

V tabulce níže (tabulka 3) jsou uvedeny hlavní ukazatele rentability u firmy a celého odvětví. Procentuální hodnoty u firmy jsou poměrně dost vysoké, což svědčí o tom, že firma dokáže efektivně využít svůj kapitál a náklady ke tvorbě zisku. Kromě rentability aktiv je u všech ukazatelů rostoucí trend (až na menší pokles v roce 2016). Při srovnání s odvětvím, které zaznamenává naopak spíše klesající trend a k tomu ještě s nižšími hodnotami ukazatelů, tak lze stanovit, že firma má nadprůměrný ukazatel rentability.

Tabulka 3: *Finanční ukazatelé firmy (vlastní zpracování)*

| | Ukazatel \ rok | 2015 | 2016 | 2017 |
|---------|----------------|--------|--------|--------|
| Firma | ROE | 17 % | 15,8 % | 21 % |
| | ROA | 16,7 % | 15,3 % | 10 % |
| | ROS | 8,4 % | 8 % | 8,8 % |
| Odvětví | ROE | 11,2 % | 12,8 % | 10,4 % |
| | ROA | 7,2 % | 8,68 % | 6,9% |
| | ROS | 2,2 % | 2,7 % | 2,3 % |

4.6 Účetní informační systém

Způsob evidování a předávání informací v podniku má významnou roli. Vybraná firma si zvolila jako nástroj zprostředkovávání těchto dvou funkcí softwarový programový systém SAP. Tento portál představuje stěžejní základnu pro veškeré sdílení informací a ve firmě, ve které je tak rozšířený, že se stal nezbytnou součástí náplně práce každého zaměstnance, ať už se jedná o produktového manažera, pracovníka marketingu, či dělníka ve výrobě, jedinou výjimkou jsou pracovníci personálního oddělení, k jejich práci není SAP zapotřebí. Co se týče funkce předávání informací uvnitř podniku, tak mimo SAP využívá firma efektivně interní telefonní linku, a to zejména pro pohotovou komunikaci mezi jednotlivými úseky, avšak prioritně se používají emailové zprávy, kdy každý zaměstnanec má vytvořený emailový účet.

Charakter evidovaných informací je poměrně různorodý, nicméně velká část údajů má finanční podobu. Pokud se zaměříme na účetní jednotku, tak její pracovníci evidují do SAPu veškeré účetní operace, které ve firmě nastaly (je zde evidován i veškerý majetek společ-

nosti). Veškeré ekonomické aktivity vykonané podnikem jsou evidovány účetní jednotkou dvojitým způsobem. Hlavním důvodem je, že firma působí v rámci mezinárodního holdingu, kterému poskytuje informace. Centrála holdingu se nachází v Německu, a proto jeden ze systému účtování podléhá německým účetním osnovám. Je třeba zmínit poznámku, že účty v tomto systému mají německý a anglický ekvivalent. Kvůli tomuto faktu a skutečnosti, že činnost firmy má působnost i mimo ČR, tak je po zaměstnancích vyžadována znalost anglického případně německého jazyka. Nicméně firma se stále nachází na území ČR, kde je dle legislativy jakožto právnická osoba daňovým subjektem. Proto ze své povinnosti vede i účetnictví dle daňových zákonů ČR. V tomto případě eviduje a vykazuje hodnoty v českých korunách. Naproti tomu však u způsobu evidence na základě německých účetních osnov, který firma upřednostňuje jako primární zdroj informací pro následné operace, jsou hodnoty zadávány ve měně euro, tudíž je s touto činností spojená i práce s kurzem a snaha o co nejpřesnější převod mezi kurzy.

Z hlediska struktury a organizace práce je účetní jednotka aktivně rozdělena na tři oblasti, u kterých mají jednotliví pracovníci na starosti účetní operace spojené buďto s náklady, dlouhodobým majetkem nebo oběžnými aktivy. Do finančního oddělení mimo to pak ještě spadá pozice controllingu a samozřejmě manažera, který má na starosti efektivní chod celého útvaru.

I přes to, že firemní účetnictví je evidováno dle dvou směrnic, obsah informací je v podstatě stejný. Lze stanovit, že firma vede pouze jednookruhové účetnictví, tudíž účetní jednotka předává manažerům pro jejich rozhodovací procesy pouze informace z finančního účetnictví a nezaobírá se zpracováním položkami nákladů, které do něj nespádají. Tedy neevidují náklady, které spadají čistě do manažerského účetnictví jako například oportunitní náklady.

5 ANALÝZA NÁKLADŮ

Pro analýzu nákladů ve firmě byly především použity účetní výkazy a obdobné údaje, které lze nalézt ve výročních zprávách firmy za fiskální roky 2015, 2016, 2017, vždy zhotovené k 30. 9. daného účetního období na základě českých účetních předpisů.

V následující tabulka (viz tabulka 4) je zaměřená na hodnoty, které jsou výsledkem ukazatele rentability nákladovosti ve firmě. Užitý vzorec pro výpočet je následující:

$$\text{Rentabilita nákladů} = \frac{\text{Čistý zisk} * 100 [\%]}{\text{Celkové náklady}}$$

Ukazatel udává, jaké množství zisku (v %) připadá na jednotku (1 Kč) uskutečněných nákladů.

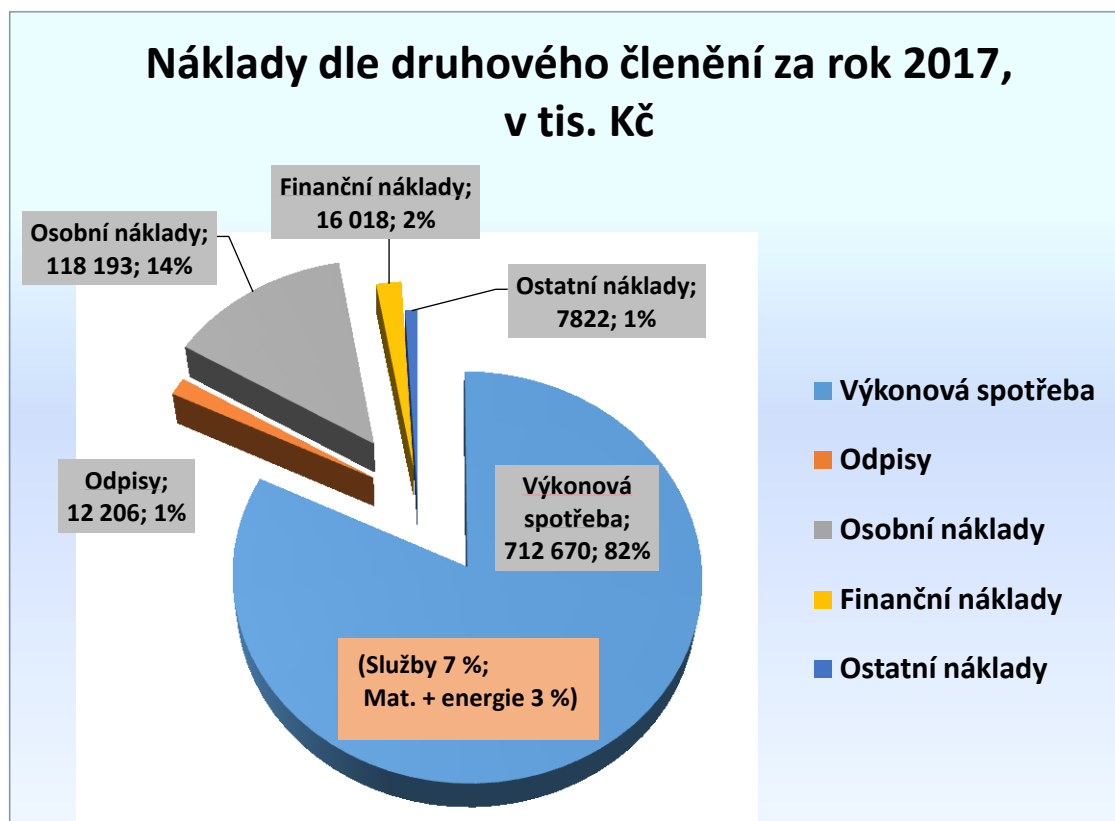
Tabulka 4: Ukazatel rentability nákladovosti firmy v tis. Kč (vlastní zpracování)

| Položka | 2015 | 2016 | 2017 |
|---------------------|---------|---------|---------|
| Čistý zisk | 69 229 | 63 561 | 83 559 |
| Celkové náklady | 746 649 | 710 005 | 866 909 |
| Rentabilita nákladů | 9,2 % | 8,9 % | 9,6 % |

Změny v hodnotách rentability nákladů za období 2015 až 2017 nejsou příliš rapidní. V roce 2016 došlo k menšímu poklesu u ukazatele – v tomto případě jak objemu zisku, tak i nákladů. Tento fakt znamená, že náklady klesaly neúměrně (pomalejším tempem) oproti zisku. V následujícím období však došlo k opačnému vývoji. Firma zaznamenala růst obou veličin, při tom však zisk rostl nadproporciálně oproti nákladům, o čemž svědčí zvýšení rentability nákladů, která v tomto roce 2017 má nejvyšší hodnoty za celé sledované období.

5.1 Analýza nákladů podle druhů

Druhovú klasifikace nákladů je využívána jako základní ve většině podniků a vybraná firma není v tomto případě výjimkou. Proces analýzy je zaměřený na jednotlivé skupiny nákladů spadající do tohoto členění. V následujícím grafu (viz obrázek 2) je zobrazen podíl jednotlivých nákladů, kde je na první pohled zřejmé, že položka výkonová spotřeba má za rok 2017 majoritní podíl z celkových nákladů.



Obrázek 2: Graf nákladů dle druhového členění za rok 2017, v tis. Kč (vlastní zpracování)

5.1.1 Materiál a energie

V rámci výkonové spotřeby tvoří jejich největší podíl náklady za prodané zboží, naopak náklady za materiál a energii představují pouze 1,6 % (rok 2016) později pak 4 % (rok 2017). U všech položek byl v roce 2017 zaznamenán nárůst; u nákladů za prodané zboží o 24 % vyvolané zvýšeným odbytem a u nákladů za materiál a energii kvůli zvýšenému požadavku z výroby.

Energie, tvoří v nákladové položce materiál a energie v roce 2016 30% podíl, který se v následujícím roce 2017 snížil na cca 12%.

Jedním z faktorů, který má vliv na náklady za materiál, je spotřeba materiálu ve výrobě, která je přímo úměrná změně tržeb za vlastní výrobky. Dalším faktorem je kolísavá hodnota kovů (zejm. mědi), která může navýšit či snížit pořizovací cenu za spotřebovaný materiál.

Tabulka 5: *Analýza nákladů za materiál a energie firmy za roky 2016 a 2017 v tis. Kč (vlastní zpracování)*

| Položka | | 2016 | 2017 |
|---------------------------------------|----------|---------|---------|
| Výkonová spotřeba | | 589 307 | 712 670 |
| - Náklady vynaložené za prodané zboží | | 497 124 | 616 278 |
| - Materiál a energie | Celkem | 9 606 | 28 817 |
| | Materiál | 6 732 | 25 400 |
| | Energie | 2 876 | 3 417 |

5.1.2 Odpisy

Co se týče odepisování dlouhodobého majetku, tak ať už se jedná o hmotný či nehmotný, firma má zvolený rovnoměrný způsob. Do roku 2013 účetní oddělení firmy evidovalo drobný dlouhodobý majetek, jehož pořizovací cena byla do 40 tisíc Kč a nesplňovala kritérium pro standardní dlouhodobý hmotný majetek. Tento drobný majetek byl odepisován a řazen do rozvahy spolu s dlouhodobým hmotným či nehmotným majetkem. Od začátku fiskálního roku 2014 však firma změnila způsob účtování drobného majetku a při pořízení jej zařazuje rovnou do nákladových položek a dále je vedena jeho operativní evidence. Tímto krokem firma v podobě vyšší spotřeby materiálu, příp. služeb zvýšila vykazované náklady v daném roce, kdy je takovýto majetek pořízen, a snižuje si tak daňovou povinnost dříve. Jedná se spíše o jakousi relativní úsporu, jelikož si firma ve formě nákladu sníží daňovou povinnost ihned - v aktuálním účetním období, na jehož konci má dříve k dispozici peněžní prostředky ve formě úspory na splatné dani příjmů.

Tabulka 6: *Struktura odpisů za roky 2016 a 2017, v tis Kč (vlastní zpracování)*

| | Položka\období | 2016 | 2017 | 2017/2016 |
|--------|------------------------|--------|--------|-----------|
| DNM | Software | 3 680 | 2 999 | -18,5 % |
| DHM | Stavby | 5 773 | 6 281 | 8,8 % |
| | Samostatné movité věci | 731 | 2 187 | 299,1 % |
| | Dopravní prostředky | 478 | 739 | 54,6 % |
| Celkem | | 10 662 | 12 206 | 14,4 % |

5.1.3 Osobní náklady

Zaměstnanci tvoří nepostradatelnou část firmy. U celkových osobních nákladů byly v průběhu let 2015-2017 (viz tabulka 7) zaznamenány změny ve vývoji. Při srovnání let 2015 a 2016 tyto změny se projevily jako decentní pokles hodnot i přes to, že se průměrný počet zaměstnanců zvýšil. V následujícím roce pak kvůli náborem nových pracovníků z důvodu nové výroby došlo k růstu nákladů o 14 %. Průměrný počet zaměstnanců se zvýšil o 14 pracovníků.

Co se týče mzdových nákladů za vedoucí zaměstnance, jejichž počet je konstantních 9 (to-
tožný s množstvím oddělení), tak v jejich úhrnu jsou obsaženy i odměny členů statutárních
orgánů. Ačkoli vývoj průměrných mezd u zaměstnanců měl až na pokles v roce 2016 ros-
tující trend, tak u vedoucích pracovníků hodnoty mají klesající tendenci ve sledovaném
období.

Významnou položkou jsou sociální náklady. Zde jsou zahrnuty veškeré benefity, které
firma aktivně poskytuje svým zaměstnancům, jako například příspěvky na stravné, stra-
venky, kulturní akce, volnočasové aktivity apod. Hodnota sociálních nákladů se průměrně
pohybuje okolo 5,4 % vůči mzdovým nákladům (v rámci odvětví je to téměř dvojnásobná
hodnota). Kromě pozitivní motivace pracovníků má tato technika řízení dopad i na nákla-
dy, jelikož firma ani pracovník z poskytnutých benefitů neodvádí sociální a zdravotní po-
jištění, ale pro firmu většina z nich představuje daňově uznatelný náklad. Firma tak do jisté
míry může zavést nižší mzdy pro pracovníky, které budou v určité míře kompenzovány
těmito poskytnutými benefity, což pro firmu znamená úsporu v rámci řízení nákladů.

Tabulka 7: *Struktura osobních nákladů firmy od období 2014/15 až
2016/17(vlastní zpracování)*

| Pozice | Položka | 2014/2015 | 2015/2016 | 2016/2017 |
|-------------|---|-----------|-----------|-----------|
| Zaměstnanci | Průměrný počet | 187 | 196 | 211 |
| | Mzdové náklady (v tis. Kč) | 61 289 | 62 402 | 73 003 |
| | Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění | 19 903 | 21 217 | 23 382 |
| | Sociální náklady (v tis. Kč) | 3 591 | 2 748 | 4 154 |

| Pozice | Položka | 2014/2015 | 2015/2016 | 2016/2017 |
|-----------------------|---|-----------|-----------|-----------|
| Vedoucí | Průměrný počet | 9 | 9 | 9 |
| | Mzdové náklady (v tis. Kč) | 14 128 | 13 630 | 13 282 |
| | Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění | 3 818 | 2 737 | 3 960 |
| | Sociální náklady (v tis. Kč) | 1 093 | 924 | 1 037 |
| | Průměrná mzda (v tis. Kč/rok) | 1 569 | 1 514 | 1 475 |
| Celkem osobní náklady | | 103 823 | 103 658 | 118 193 |

5.1.4 Finanční náklady

V roce 2016 sice výnosové úroky a ostatní finanční výnosy převyšovaly nákladové úroky, z, nicméně objem ostatních finančních nákladů, zejm. kurzových rozdílů způsobil za toto období ztrátu, jakožto finanční výsledek hospodaření. V následujícím roce však se podnik dostal s finančním výsledkem hospodaření do zisku. Jak sumy finančních nákladů, tak i výnosů v tomto roce se oproti roku 2016 několikanásobně navýšily. Jedním z faktorů, který toto navýšení způsobil, je fakt, že firma v roce 2016 uzavřela smlouvu o bankovním úvěru v maximální výši 1 000 tisíc EUR a se splatností do roku 2022. Z tohoto účelového úvěru také později čerpala 278 tis. EUR (rok 2016) a následující rok (2017) výši 763 tisíc EUR. Finanční prostředky firma použila jako cizí zdroj pro financování přístavby výrobních a skladovacích prostor a stavební úpravy stávající haly logistického centra. Od roku 2017 je úvěr v pravidelných, smluvně sjednaných splátkách splácen každý měsíc. Další faktor, který má vliv na finanční výsledek hospodaření, je kurzový rozdíl. Firma většinu obchodních vztahů jak s dodavateli, tak odběrateli obchoduje v měně EUR. Kurzový rozdíl tedy může pozitivně či negativně ovlivnit finanční výsledek hospodaření při přepočtu měny EUR na CZK.

Tabulka 8: *Finanční náklady v letech 2016 a 2017, v tis. Kč (vlastní zpracování)*

| Položka\ období | 2016 | 2017 |
|-----------------------------------|--------|--------|
| Výnosové úroky a podobné výnosy | 261 | 75 |
| Nákladové úroky a podobné náklady | 37 | 7 369 |
| Ostatní finanční výnosy | 1 505 | 26 978 |
| Ostatní finanční náklady | 2 992 | 8 649 |
| Celkem finanční výnosy | 1 766 | 27 053 |
| Celkem finanční náklady | 3 029 | 16 018 |
| Finanční VH | - 1263 | 11 035 |

5.1.5 Služby

U této skupiny nákladů je nejvýznamnější položkou položka ostatních nákladů za služby a to v obou sledovaných obdobích 2016, 2017. Její výše zaznamenala za rok 2017 poměrně velký pokles - o jednu třetinu, nicméně i tak se jejich podíl pohybuje okolo 50 %.

Další položkou tvořící přibližně 18 % procent celkových nákladů za služby jsou náklady za dopravu. Jedním z důvodů obsazení druhého místa s průměrnou hodnotou 13 646 tis. Kč za rok je fakt, že firma pro veškerou přepravu materiálu, zboží, výrobků apod. využívá služeb externích přepravců a tuto činnost má v rámci řízení nákladů „vyoutsourcovanou“ (metoda outsourcing). V tomto případě je záměrem firmy úspora v nákladech a snížení administrativní zátěži oproti vlastnímu zprostředkování, vykonávání této činnosti.

Co se týče položky pronájmu nemovitosti, tak firma má najaty pozemky a nebytové prostory, kdy u prostor kanceláří je stanovena smluvní doba do 30. dubna 2019. Zbylé smlouvy na pronájem nebytových prostor jsou uzavřeny na dobu neurčitou. Při porovnání hodnot ve sledovaných letech lze konstatovat, že v účetním období 2017 došlo k poklesu nákladů oproti úhrnu za předešlý rok.

V rámci operativního leasingu má firma pronajaty dopravní prostředky. Konkrétně se jedná o osobní automobily. U objemu nákladů, respektive výdajů za leasing došlo ve fiskálním roce 2017 k jejich snížení oproti předchozímu roku. Vůči celkovým nákladům za nájemné tvoří přibližně 42% podíl.

Dalšími položkami jsou náklady za licenční poplatky a poplatky za řízení společnosti, které firmě vznikají v rámci holdingu. U souhrnu nákladů za služby bylo firmou zaznamenáno v roce 2017 snížení o 18 % oproti předešlému roku.

Tabulka 9: *Struktura nákladů za služby v letech 2016 a 2017, v tis Kč*
(vlastní zpracování)

| Služba\období | 2015/2016 | 2016/2017 |
|--------------------------------|---------------|---------------|
| Náklady na dopravu | 13 345 | 13 948 |
| Zprostředkovatelská činnost | 6 795 | 7 160 |
| Poplatky za řízení společnosti | 6 311 | 5 811 |
| Nájemné: | 5 753 | 5 322 |
| - Nemovitosti | 3 233 | 3 081 |
| - Leasing | 2 520 | 2 241 |
| Licenční poplatky | 2 877 | 3 895 |
| Ostatní | 47 495 | 31 438 |
| Celkem | 82 576 | 67 574 |

5.2 Analýza nákladů dle účelového členění

Pro snadné určení odpovědnosti za vzniklý náklad rozdělila firma své části do nákladových středisek dle jednotlivých oddělení (8). Náklady jsou řízeny odděleně uvnitř jednotlivého střediska i komplexně v rámci celé firmy. Ještě než vznikne nějaký náklad, musí projít systémem schválení, který má firma nastavený. Pokud se jedná o výdaj s pořizovací cenou do limitu, který je stanoven jednotně pro všechna oddělení, schválení musí být vedoucím daného oddělení, ve kterém má náklad vzniknout (i při pořizování majetku). Pokud očekávaný výdaj má hodnotu vyšší než tento limit, je nutné, aby jej spolu s vedoucím oddělením schválila další pověřená osoba. Pokud se jedná o významné investice, jakou tomu byla například výstavba výrobní haly firmy, musí dojít ke schválení ze strany holdingu. Tímto systémem má firma přesně zjištěný důvod vzniku každého nákladů.

Po schválení a vzniku výdaje je náklad evidován na základě účetního dokladu v SAPu, do kterého pracovník účetního oddělení zadá nejen standardní informace na podvojných účtech, nýbrž také i tzv. nákladové středisko, které je za daný náklad zodpovědné. Tímto krokem usnadňuje kontrolu nákladů a zamezuje se případům, že by vzniklý náklad nebyl přiřazen nákladovému středisku a nemohla být zjištěna odpovědnost nebo by byl náklad v rozporu se zájmem firmy a její provozovanou činností.

5.3 Analýza nákladů podle objemu výroby

Klasifikace nákladů podle objemu výroby, jejímž výstupem jsou fixní a variabilní náklady, je pro spoustu výrobních firem běžně užívaná. Avšak není tomu vždy pravidlem. Výjimkou je například analyzovaná firma, která náklady dle tohoto členění detailně nerozlišuje a nesleduje. Příčinou je, že firma je stále převážně firmou obchodní, nikoliv výrobní.

6 ANALÝZA SYSTÉMU ROZPOČETNICTVÍ

Firma má aktivní přístup k systému rozpočetnictví, sestavuje tedy pravidelně rozpočty na budoucí období. Hlavním smyslem sestavování plánů pro firmu je snaha o co nejefektivnější řízení nákladů, kterému má dobře nastavený systém rozpočtování dopomoci. Důležité funkce rozpočtů pro firmu jsou hlavně koordinace, kontrola spojená s vyhodnocováním a komunikace. Motivační funkci má rozpočet jen do jisté míry. I když jednotlivá oddělení mají za přidělený rozpočet a jeho splnění zodpovědnost, tak nejsou navíc nijak dodatečně odměňovány za držení daného rozpočtu, či pokud vykazují nižších hodnot nákladů/výdajů než bylo plánováno. Rozpočty tak nevyvolávají u zaměstnanců mezi jednotlivými nákladovými středisky soutěživost, nýbrž jsou chápány jako samozřejmost, standard, něco co je běžnou součástí každého pracovníka.

6.1 Metoda sestavení rozpočtu

Podnik pro sestavování rozpočtů používá přírůstkovou metodu, kdy náklady jsou rozpočtovány na základě jak plánů prodeje, tržeb, tak pomocí historických hodnot z předešlého období, respektive stávajícího období při plánu na následující rok. Tyto hodnoty pak management upraví dle očekávaných událostí v budoucím vývoji. Výstupem tohoto procesu jsou pak 2 rozpočty: rozpočtová výsledovka a rozpočtová rozvaha. Ač se jedná o metodu tradičního směru, tak rozpočty mají spíše klouzavý charakter, jelikož může docházet k jejím aktualizacím v průběhu rozpočtového období (viz kapitola 6.3).

Hlavním stěžejním výstupem procesu rozpočetnictví, na který klade firma a její vedení největší důraz, je rozpočtová výsledovka. Ta je sestavována z krátkodobého hlediska jak na každý měsíc období, tak i její úhrn na celý fiskální rok. Dle aspektu řízení firma tvoří rozpočtové výsledovky nejen souhrnné, kde jsou hodnoty pro podnik jako celek, ale i vnitropodnikové, kdy každé nákladové středisko má vlastní, přiřazený rozpočet, u kterého je zodpovědná za jeho dodržení. Tyto krátkodobé rozpočty mají klouzavý charakter, jelikož průběhu období se mohou měnit (viz kapitola 3.2.5). Firma plánuje výkazy zisku a ztrát také dlouhodobě, nejsou zpracovány v takovém detailu, jako pro aktuální účetní období. Strategicky sestavuje rozpočtovou výsledovku na horizont 3 let (může tak být zařazena do střednědobých rozpočtů). Charakterově se dá zařadit do skupiny klouzavých rozpočtů, nicméně má nádech pevného rozpočtu, jelikož firma nemá v tomto případě tak striktní politiku při vzniku odchylek. To znamená, že pokud nejsou zaznamenány či se neočekávají

v budoucím vývoji velké odchylky, tak se strategický rozpočet výsledovky v probíhajícím období nemění, neaktualizuje.

Další plán, který je ve firmě sestavován, je rozpočtová rozvaha. Oproti rozpočtové výsledovce nehraje takovou roli, proto je také tvořeno méně výstupů. Hodnoty jak majetku, tak i kapitálu jsou z krátkodobého hlediska zachycovány měsíčně i za celý rok. Oproti krátkodobé rozpočtové výsledovce není rozpočtová rozvaha tvořena vnitropodnikově, pouze za firmu jako celek. Avšak stále má taktéž klouzavý charakter, tudíž může docházet k aktualizacím. U strategických plánů rozvahy je to obdobně jak u rozpočtové výsledovky.

Co se týče rozpočtu peněžních příjmů a výdajů (cash flow), tak se firma jejich tvorbou doposud detailně nezabývala. Má proto opodstatněné odůvodnění. Firma si udržuje dostatečné množství peněžních prostředků, z kterých je schopna včas dostát svým závazkům. Nicméně je vhodné podotknout, že firma má v rámci plánování peněžních toků otevřený přístup. To znamená, že nezavrhuje zcela myšlenku tvorby těchto rozpočtů. Pokud by nastala potřeba tvorby těchto rozpočtů, například kvůli nízké likviditě, tak je odhodlaná učinit patřičné kroky.

Výše zmíněné rozpočty jsou sestavovány primárně a pouze z finančních hodnot na základě finančních ukazatelů. Podnik tak do těchto rozpočtů nepromítá nefinanční ukazatele (tzv. KPI).

V nedávné době firma upravila na základě návrhu finančního oddělení rozpočtovou metodu. V původní předešlé verzi byla rozpočtová výsledovka sestavována do detailů a to tak, že byly naplánovány jednotlivé položky (nákladové účty). Strukturálně byly rozpočty sestavovány procesem „zdola nahoru“, kdy nejprve byl naplánován rozpočet dané položky, z úhrnu těchto položek pak sestaven rozpočet střediska a nakonec celého podniku.

Zejména z důvodu časové náročnosti upravila firma proces tak, že místo detailního plánování jednotlivých položek začala rozpočtovat pouze nákladové skupiny obsahující vícero nákladových účtů. Dále rozpočty jsou sestavovány shora dolů, kdy prvně vytvořený plán pro firmu jako celek se následně „rozpouští“ do rozpočtů nižších úrovní jak na úroveň nákladových středisek, tak na úroveň nákladových účtů.

Firma tímto krokem získala úsporu času přibližně 60 až 70 % oproti původní verzi. Dosud nebyly zaznamenány žádné negativní dopady způsobené touto změnou.

6.2 Proces sestavování rozpočtů

Při tvorbě rozpočtové výsledovky je zapojeno cca 20 pracovníků firmy, kteří představují zejména střední a vrcholový management firmy. Tato operace trvá přibližně dva měsíce a její hlavní fáze jsou znázorněny na časové ose (obrázek 3)

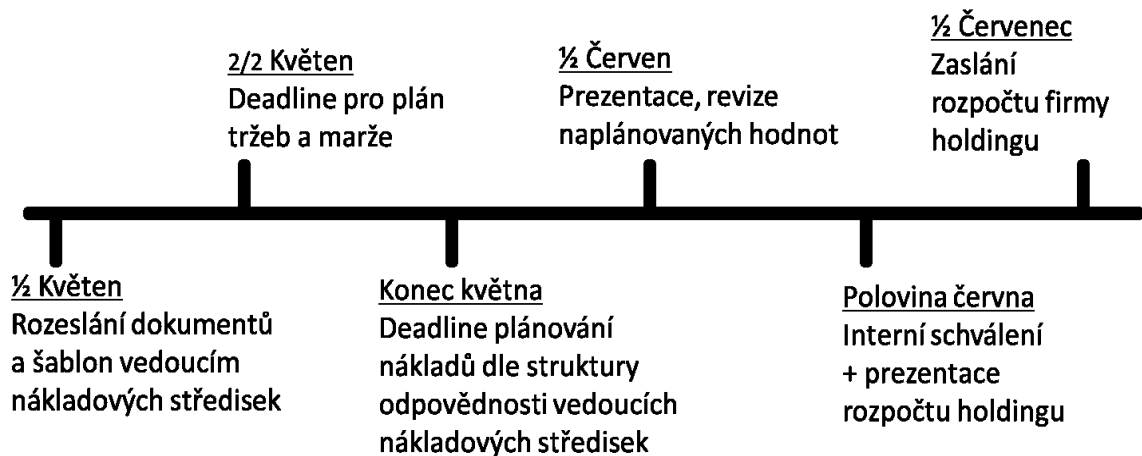
Celý proces rozpočtování je odstartován na počátku května (8. měsíc účetního období), kdy se začíná plánovat následující fiskální rok. Nejprve jsou prázdné plánovací tabulky tržeb a marže prostřednictvím finančního oddělení rozeslány oběma obchodním úsekům (jak pro běžné obchody, tak i pro projekty) a také výrobnímu úseku. Později se zasílají dokumenty, tabulky (v programu Excel), případně spolu s „forecast 2“ i zbylým nákladovým střediskům, respektive jejím vedoucím.

Do jednoho až dvou týdnů (druhá polovina května) je sestaven plán tržeb a marže, který je částečně ovlivněn požadavky vedení holdingu obdržené ve formě tzv. Holding planning letter o několik dní dříve. Tato zpráva holdingu obsahuje například vypočtený, predikovaný kurz EUR/CZK, požadovaný růst tržeb, či podmínku, že růst plánovaných nákladů musí být o určité procento nižší než plánovaný růst tržeb.

Každý vedoucí pracovník jednotlivého nákladového střediska má za úkol do konce května sestavit plán nákladů a výdajů, které budou uskutečněny v rámci daného střediska v dalším účetním období, tak aby korespondovaly s požadavky holdingu.

V prvním týdnu června probíhá první revize výsledků plánování za profit centra obchodu, výroby a služeb, následně jsou propojeny plánovací tabulky jednotlivých nákladových středisek a probíhá ověření dat. V případě, že u některého střediska jsou uvedeny hodnoty či položky plánovaných nákladů, které byly neočekávané (ne běžné), příp. velmi převyšující či v rozporu s normami, jsou zdůvodněny a prodiskutována potřeba a nezbytnost těchto položek. Ve výsledku se buďto upraví jejich hodnoty, odloží se, či se ponechají – v tomto případě je provedeno jejich zpracování a další úpravy za účelem dodržení norem.

V polovině června dochází k procesu schvalování naplánovaných hodnot ředitelem firmy a následně prezentaci rozpočtu zástupcům holdingu. Na začátku července je pak finální verze rozpočtu firmy odeslána jednotlivým profesním šéfům holdingu.



Obrázek 3: Časová osa v procesu sestavování rozpočtu ve vybrané firmě

(vlastní zpracování)

6.3 Kontrola a vyhodnocování rozpočtů

Bez kontroly a vyhodnocování by byl celý proces rozpočtování zcela zbytečné plýtvání časem a energií. Toho si je firma velmi dobře vědoma, proto se snaží činit patřičné kroky k maximální efektivitě rozpočtů. V probíhajícím období, na které byl daný rozpočet sestaven, je na konci každého měsíce prováděno pracovníkem controllingu porovnání plánovaných hodnot se skutečnými v rámci každého nákladového střediska. Vytvořené dokumenty v programu Excel jsou pak zasílány vedoucím patřičných oddělení, a souhrnné vyhodnocení je předáno řediteli a holdingu. Na základě těchto srovnaných hodnot má pak každý vedoucí možnost reagovat a učinit případně kroky k vyrovnaní vzniklé odchylky, pokud nějaká nastala.

Tzv. „forecast 1“ je vyhodnocování rozpočtů, které firma provádí po prvních 4 měsících účetního období (v únoru). Pokud jsou zaznamenány odchylky od plánovaných hodnot, tak po požadovaném objasnění odpovědným vedoucím ohledně vzniklých odchylek, je rozpočet aktualizován. Plánované hodnoty se upraví dle zjištěných skutečností, ať už na základě minulých záznamů či očekávané změně budoucího vývoje, na nadcházející zbylé měsíce

do konce probíhajícího období. V květnu je pak ve stejném duchu proveden „forecast 2“, jehož postup je stejný jako u předcházejícího vyhodnocování.

Na konci rozpočtového období pak dochází ke konečnému vyhodnocení rozpočtů, kde jakékoliv výraznější odchylky (ať už překročení či nevyčerpání) jsou objasněny vedoucím střediska a tyto informace jsou pak předávány holdingu a následně jsou tyto hodnoty zpracovávány.

7 HODNOCENÍ, NÁMĚTY A DOPORUČENÍ

Na základě provedené analýzy podniku a jeho systému řízení nákladů navrhuji následující doporučení na zlepšení a zefektivnění.

7.1 Zavedení sledování nákladů dle objemu výroby

Doporučuji, aby firma začala členit náklady na fixní a variabilní, jelikož tak v současnosti nečiní. Výhodou zavedení by byla možnost sledovat ukazatele zobrazující aktuální situaci podniku zejména v oblasti výroby. To je vhodné zvláště v aktuálním období, kdy firma rozjíždí vlastní produkci. Mezi takovéto ukazatele například patří bod zvratu, jehož výsledkem je hodnota minimálního objemu výroby (a odbytu), která pokryje celkové spotřebované náklady, a firma tak není ve ztrátě. Od toho se odvíjí další ukazatele jako například určení kritického využití výrobní kapacity, stanovující jak velkou část z dané výrobní kapacity tvoří objem produkce v bodě zvratu. Znalost těchto hodnot je významná již v procesu plánování výrobních kapacit, aby byly v souladu s požadovaným minimálním ziskem, který firma očekává.

7.2 Přesunutí výrobních prostor

Další doporučení se opět týká produkce. Existují dva výrobní prostory: jeden momentálně se rozšiřující a druhý, který má firma v pronájmu. Příležitost k optimalizaci nákladů představuje zrušení nájemní smlouvy a přesídlení do vlastních prostorů.

Firma má následující dvě varianty:

- Buď přesune výrobu „pod jednu střechu“, tedy přiřadí zařízení a pracovníky do výrobní haly, která se momentálně rozšiřuje, jelikož jsou zde stále volné prostory.
- Anebo vybudování zcela nové výrobní haly a to buď jako samostatná nemovitost, či jako přístavbu stávající a přesunutí produkční činnosti sem. S touto variantou však je spojená větší investice a výdaje za pořízení pozemku, budovy, pojištění nemovitosti, daně a poplatky atd.

Úspory by vznikly na základě:

- Zrušení pronájmu prostor, který činí každoroční výdaj ve výši přibližně 3 miliony Kč. Ve výsledku tento krok znamená snížení nákladové položky nájemné v rámci služeb.

- Snížení nákladů spojených s běžným a pravidelným přesunem materiálu a výrobků, zařízení, osob a informací.
- Eliminace rizika spojeného s neočekávaným ukončením smluvního vztahu pronajímatelem.
- Snížení běžné administrativní náročnosti týkající se pronájmu.

Všeobecně lze za zápory této varianty považovat:

- Celková vysoká náročnost jednorázové operace (transport, administrace, apod.).
- Zrušením nájmu se i sníží jeho nákladová položka, tedy i celkové náklady, což má za následek zvýšení hospodářské výsledku, se kterým je z pravidla spojen i nárůst daňové povinnosti. Nicméně by to neplatilo v situaci, pokud by odpisy za nově pořízenou nemovitost převyšovaly výši výdajů za nájem (pokud je nájem cca 3 miliony Kč, odpisové období nemovitosti 50 let, tak hodnota nemovitosti by musela být odhadově alespoň 450 milionů Kč).
- Možné navýšení běžných nákladů spojených se změnou lokace výrobní haly, jako například cestovné zaměstnancům za dojíždění, kterým se může zvýšit vzdálenost dojíždění do práce až o cca 25 km.

7.3 Moderní metody rozpočetnictví

Firma se drží tradičních rozpočtových postupů. Využívá přírůstkovou metodu pro sestavování rozpočtů, plánuje v ročních periodách a specializuje se na finanční ukazatele. I přes fakt, že rozpočtování tradiční metodou firmě funguje (například kvůli důsledným kontrolám a aktualizacím v průběhu rozpočtového období), doporučuji na základě všeobecně známých omezení tradičních metod, které jsou uvedeny v teoretické části práce (viz část 3.3.2), vyzkoušení některé z moderních metod rozpočtování jako je například ABB, nebo Zero-based budgeting. Firma může tak najít efektivnější způsob v procesu rozpočetnictví.

7.3.1 Aplikace metody Zero-Based Budgeting

Se zavedením této moderní metody rozpočetnictví se vážou pozitivní i negativní dopady na náklady firmy. Mezi ty pozitivní lze zařadit:

- Zamezení možných tendencí podniku pouze „přelévat rozpočty z minulých let“ a celý systém sestavování rozpočtů chápat jako formalitu.

- Tato metoda pomáhá k efektivnějšímu rozpočtování zejména pro režijní náklady, které jsou komplikovanější k naplánování. Firma tak může optimalizovat tyto náklady, tedy snížit jejich výši v rámci daného nákladového střediska.
- S předchozími body se pojí i stanovení smysluplnosti každé nákladové položky a skupiny, které jsou posuzovány jednotlivě a pravidelně. Tím jsou tak prověřovány nejen plánované, ale i probíhající aktivity daného nákladového střediska.

Naproti tomu jsou nevýhody spojené se zavedením této metody:

- Náklady spojené se zaškolením pracovníků, kteří se úzce podílejí na procesu tvorby rozpočtů, jelikož se předpokládá, že ne všichni jsou s těmito metodami seznámeni. Zde firma musí vyřešit otázku nejefektivnějšího způsobu vzdělávání; zda si zaplatit školitele, pověřit schopného a znalého zaměstnance o prezentaci pro ostatní spolupracovníky, zjednodušeně odpovědět na otázky Kdo zaškolí? Kdy? Jak? Kde? Koho zaškolit? Apod.
- Tato nákladovost se tedy zejména pojí s časovou náročností. Jak se říká „čas jsou peníze“ tak za tento čas je třeba zaplatit svým zaměstnancům, tedy hlavní nákladovou položkou je ve formě mezd zaměstnancům. ZBB se zpravidla také díky své časové náročnosti (větší než u tradičních metod) sestavuje pro vybrané útvary podniku.

7.3.2 Aplikace metody Activity-Based Budgeting

Některé výhody a nevýhody ABB jsou obdobné jako u předchozí metody. Pozitivní dopady její aplikace jsou následující:

- Stejně jak u metody ZBB je smyslem a tedy velkou výhodou to, že pomocí této moderní metody firma efektivněji naplánuje budoucí náklady, respektive rozpočty budou sestaveny na přesnějších hodnotách, tudíž snižuje se riziko vzniku odchylek, zejména těch negativních. Jelikož tento neočekávaný negativní rozdíl mezi plánovanou a skutečnou hodnotou může vyvolat další zvýšení výdajů (například firma si bude muset sjednat úvěr na zaplacení nákladů spojené s odchylkou, čímž se jí zvýší náklady ve formě úroků).
- Zefektivnění systému řízení nákladů díky určení a lepšímu porozumění příčiny vzniku nákladu ve vztahu s danou aktivitou podniku, jelikož orientace metody ABB je spíše na příčiny než na výsledky (viz kapitola 3.3.2). Tím si tak podnik rozšíří

svůj dosavadní způsob sledování odpovědnosti za daný náklad v rámci každého nákladového střediska.

- Jelikož ABB je založena na totožných principech jako kalkulace nákladů Activity-Based Costing (pro aplikaci ABB je třeba znát obě metody), tím je pak podniku usnadněna aplikace metody ABC pro optimalizaci kalkulaci nákladů a tím si tak optimalizuje komplexně celé nákladové řízení. ABC kalkulace také pak zahrnuje schopnost pracovat s nefinančními informacemi, na což částečně navazuje i další doporučení (část 7.4).

Nicméně je třeba i vzít v úvahu pravděpodobnou negativní stránku při zahájení užívání této metody, což představuje opět nákladovost této operace:

- Obdobně jako u ZBB je to časová náročnost spojená se zavedením této metody a zaškolením svých zaměstnanců.

7.4 Nefinanční ukazatele v rozpočtech

Jak bylo již výše zmíněno (část 6.1), tak firma nezohledňuje a nezobrazuje v žádném z rozpočtů nefinanční ukazatele. Jako další doporučení navrhuji podniku zavést KPI v budoucnu sestavovaných rozpočtech. Jako vhodný nefinanční ukazatel může například sledovat zmetkovost v oblasti výroby – tedy v rozpočtech pro výrobní oddělení, kde bude tak ovlivněna hodnota plánovaných nákladů. Bude tak zohledněna pravděpodobnost výskytu chybně vyrobených statků, které představují navýšení nákladů. Po analýze si firma může nastavit vhodné měřítko zmetkovosti, například „na tisících vyrobených kusů“. Jedním z hlavních důvodů, který opodstatňuje tento návrh je fakt, že v rámci rozvoje výrobní části firmy jsou nabíráni stále noví zaměstnanci. Předpokládá se tak, že u těchto nových pracovníků je vyšší pravděpodobnost výroby zmetků, tudíž firma by s touto očekávanou možností (navýšení nákladů) měla pracovat a zohlednit ji tedy v příštím sestavování rozpočtů.

7.5 Zavedení dvouokruhového účetnictví

Jak již bylo uvedeno v analytické části, tak firma vede pouze jednookruhové účetnictví. Doporučuji podniku zavést dvouokruhové účetnictví, tedy začít sledovat, zaznamenávat a zpracovávat i informace, které jsou zahrnuty pouze v manažerském účetnictví, jako jsou například oportunitní náklady. Poskytnutí tohoto typu informací manažerům pak přispívá

k uskutečnění efektivnějšího rozhodnutí, a tedy celkově může optimalizovat řízení (nejen nákladů) celého podniku.

7.6 Pozitiva v současném řízení nákladů firmy

Analýza poměrů ve firmě identifikovala také několik oblastí, které lze hodnotit pozitivně. Na začátek je třeba poznamenat, že prostředí ve firmě má přátelskou, rodinnou atmosféru, kterou se pracovníkům daří udržovat. Co se týče systému řízení nákladů, tak její firma nebere na lehkou váhu a usiluje o striktní dodržování řádu. Kontrola ve většině procesů, jako například schvalování výdajů, či rozpočtování je několikvrstvá, tak aby nedošlo k pochybení.

Management se aktivně zajímá o řízení nákladů, stále se snaží zefektivňovat procesy a přicházet s novými inovacemi, které by zvýšily produktivitu, tržby, i spokojenost zákazníků a zaměstnanců, či snížily náklady a náročnost v procesu jejich řízení. Mezi takové inovace lze zmínit například nedávný přechod u velké části dokumentování z papírové podoby do elektronické, optimalizace evidence a odepisování drobného majetku, či úpravy v procesu tvorby rozpočtů, které vedly ke snížení časové náročnosti. Mimo jiné také hodnotím pozitivně velký objem benefitů pro zaměstnance, které firma poskytuje (například příspěvky na stravenky, penzijní připojištění, na kulturu a zdraví apod.), čímž kromě mzdy odměňuje své pracovníky, aniž by zvyšovala náklad na sociální a zdravotní pojištění za zaměstnance.

ZÁVĚR

Cílem této bylo provést nejprve literární rešerši v problematice řízení nákladů v podniku, na tomto základě analyzovat vybranou firmu, kdy výstupem rozboru je návrh na zlepšení, který může pomoci firmě zefektivnit její procesy se záměrem budoucího úspěchu.

Na začátku tohoto rozboru se představila firma, její struktura (zejména organizační) a bylo zkoumáno její postavení v odvětví na základě porovnání hodnot z finančních ukazatelů výkazu zisku a ztrát a rozvahy, kdy zdrojem těchto informací byly statistické hodnoty zjištěné český statistickým úřadem a výroční zprávy vybraného podniku. V této části byla také charakterizována účetní jednotka a informační systém firmy.

Druhým hlavním bodem praktické části byla analýza nákladů ve společnosti, která byla provedena dle jednotlivých typů členění nákladů. První rozbor nákladů byl učiněn dle druhového členění nákladů. Prostřednictvím grafů a tabulek byla znázorněna struktura těchto nákladů, podíl jednotlivých nákladových skupin a charakterizován jejich vývoj a faktory mající největší vliv na jejich výši. U účelového členění byla popsána odpovědnost za nákladové položky a proces schvalování výdajů. Co se týče klasifikace nákladů dle objemu, tak bylo uvedeno zjištění, že firma toto takovýmto způsobem náklady nerozlišuje.

Dalším stěžejním bodem praktické části byl rozbor procesu rozpočetnictví ve vybrané firmě. Hned na úvod byl přiblížen přístup firmy k rozpočetnictví a smysl, proč jej vede. Vzápětí byly uvedeny a charakterizovány sestavované rozpočty a jejich význam pro firmu. Dále pak následovala analýza metodiky pro tvorbu plánů a kroky, které firma podnikla k její inovaci. Na základě firmou aktuálně užívaného harmonogramu byl analyzován proces vytváření rozpočtů podpořen znázorněnou časovou osou, která popisuje jednotlivé etapy průběhu.

Poslední část praktické části pak byla věnovaná návrhům a doporučením pro na zlepšení některých aspektů v řízení nákladů, což bylo také jedním z cílů práce. Bylo zmíněno pět možností pro zvýšení efektivity, kdy dvě se vztahují k rozpočetnictví a další dvě se týkají přímo nákladů a zbylá jedna je pak zaměřena manažerské účetnictví, respektive na řízení. A nakonec bylo uvedeno i pár pochval, jelikož firma všehovšudy odvádí v procesu řízení nákladů dobrou práci.

Při procesu zpracovávání práce se objevily i limitující faktory. Jedním z nich byl například požadavek firmy o zachování její anonymity, s čímž se pojilo i zamezení přístupu k urči-

tým interním informacím a jejich vnitropodnikovým zdrojům, které nemohly být v práci použity (kupříkladu pro analýzu nákladů dle objemu výroby). Bylo tedy zapotřebí dosáhnout kompromisu, aby byly obě strany spokojeny. Toho bylo docíleno pomocí pravidelných konzultací s pracovníky firmy, zejména tedy s manažery. Nicméně byla tak zvýšena časová náročnost vytvoření práce, jelikož docházelo ke kontrolám a případným požadavkům ze strany firmy na úpravy rozsahu sdílených informací v procesu sepisování práce (například také veškeré výsledky firmy vynásobit koeficientem).

Na druhou při zpracování práce byl podstatným přínosem zdroj informací a vlastních zkušeností, které byly získány u dané firmy prostřednictvím uskutečněné pracovní stáže. Při jejím výkonu tak proběhlo detailnější seznámení s některými útvary firmy a jejich činnostmi (financí, marketingu, HR, či dokonce výroby) a tedy i konzultace s pracovníky různých oddělení, což přispělo k vyšší vypovídací hodnotě provedených stěžejních analýz, lepšímu komplexnímu pochopení systému probíhajícího uvnitř firmy a tak i částečnému snížení vlivu již zmíněných limitujících faktorů.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- [1] ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 2011, vi, 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.
- [2] DRURY, Colin. *Management and cost accounting*. Ninth edition. Andover: Cengage Learning, 2015, xix, 827 s. ISBN 978-1-4080-9393-1.
- [3] EDMONDS, Thomas P., Cindy D. EDMONDS a Bor-Yi TSAY. *Fundamental managerial accounting concepts*. 3rd ed. Boston: Irwin/McGraw-Hill, 2006, xxvii, 654 s. ISBN 0072991054
- [4] FIBÍROVÁ, Jana. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 2., aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015, 402 s. ISBN 978-80-7478-743-0.
- [5] HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada Publishing, 2008, 259 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-2471-3.
- [6] KOLITZ, David L. *Financial accounting: a concepts-based introduction*. London: Routledge, Taylor & Francis Group, 2017, xiii, 616 s. ISBN 978-1-138-84497-1.
- [7] KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press, 2018, 791 s. ISBN 978-80-7261-568-1.
- [8] LANDA, Martin. *Podnikové účetnictví*. Ostrava: Key Publishing, 2014, 318 s. Ekonomie. ISBN 978-80-7418-219-8.
- [9] LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada, 2012, 271 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-4133-8.
- [10] NOBLES, Tracie L., Brenda MATTISON, Ella Mae MATSUMURA a Charles T. HORNGREN. *Hornngren's financial & managerial accounting: the managerial chapters*. 4th ed. Boston: Pearson, c2014, 1 sv. (různé stránkování). ISBN 978-0-13-325543-0.
- [11] NOREEN, Eric W., Peter C. BREWER a Ray H. GARRISON. *Managerial accounting for managers*. Fourth edition. New York: McGraw-Hill Education, [2017], xxvi, 613 s. ISBN 978-1-260-08412-2.
- [12] POPESKO, Boris, Eva VEJMĚLKOVÁ a Petra ŠKODÁKOVÁ. *Manažerské účetnictví*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati, 2008, 161 s. ISBN 978-80-7318-702-6.

- [13] POPESKO, 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, 263 s. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-5773-5.
- [14] PORVAZNÍK, Ján, Janka VYDROVÁ a Ivana LJUDVIGOVÁ. *Celostní management. 6.* přepracované a doplněné vydání. Ve Zlíně: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, Fakulta manažmentu a ekonomiky, 2016, 364 s. ISBN 978-80-8153-062-3.
- [15] RŮČKOVÁ, Petra. *Finanční analýza: metody, ukazatele, využití v praxi. 6.* aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing, 2019, 152 s. Finanční řízení. ISBN 978-80-271-2028-4.
- [16] SEDLÁČEK, Jaroslav. *Finanční účetnictví: postupy účtování. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2017, 239 s. ISBN 978-80-7380-644-6.*
- [17] SEDLÁK, Mikuláš a Caroline LÍŠKOVÁ. *Manažment. Bratislava: Wolters Kluwer, 2015, 387 s. Ekonómia. ISBN 978-80-8168-296-4.*
- [18] STEJSKALOVÁ, Irena. *Finanční účetnictví pro manažery s netradičně pojatými případovými studii. Vydání 2., aktualizované. Praha: Wolters Kluwer, 2018, 191 s. ISBN 978-80-7598-036-6.*
- [19] SYNEK, Miloslav. *Manažerská ekonomika. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 2011, 471 s. Expert. ISBN 978-80-247-3494-1.*
- [20] SYNEK, Miloslav a Eva KISLINGEROVÁ. *Podniková ekonomika. 6., přeprac. a dopl. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2015, xxviii, 526 s. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7400-274-8.*
- [21] TASCHNER, Andreas a Michel CHARIFZADEH. *Management and cost accounting: tools and concepts in an Central European context. Weinheim: Wiley-VCH, [2016], xiv, 304 s. ISBN 978-3-527-50822-8.*
- [22] VANDERBECK, Edward J. a Maria R. MITCHELL. *Principles of cost accounting. 17th ed. Boston: Cengage Learning, c2016, xx, 598 s. ISBN 978-1-305-08740-8.*
- [23] ZÁMEČNÍK, Roman, Zuzana TUČKOVÁ a Ludmila HROMKOVÁ. *Podniková ekonomika II. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2007, 194 s. ISBN 978-80-7318-624-1.*

- [24] ZIMMERMAN, Jerold L. Accounting for decision making and control. Ninth edition. New York: McGraw-Hill Education, [2017], xiv, 686 s. ISBN 978-1-259-25500-7.
- [25] Finanční analýza podnikové sféry za rok 2017, ©2005. MPO. Ministerstvo průmyslu a obchodu [online]. [cit. 13. 05. 2019]. Tabulka ke stažení dostupná z: <https://www.mpo.cz/cz/rozcestnik/analyticke-materialy-a-statistiky/analyticke-materialy/financni-analyza-podnikove-sfery-za-rok-2017--237570/>
- [26] Justice, ©2012 Veřejný rejstřík a Sběrka listin - Ministerstvo spravedlnosti České republiky. [online]. [cit. 10. 05.2019]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik>

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ABB Activity-Based Budgeting

ABC Activity Based Costing.

ROA Rentabilita aktiv

ROE Rentabilita vlastního kapitálu

ROS Rentabilita tržeb

HR Human Resources (Řízení lidských zdrojů)

ZBB Zero-Based Budgeting

SEZNAM OBRÁZKŮ

| | |
|--|----|
| Obrázek 1: <i>Organizační struktura firmy (Vlastní zpracování)</i> | 44 |
| Obrázek 2: <i>Graf nákladů dle druhového členění za rok 2017, v tis. Kč (vlastní zpracování)</i> | 50 |
| Obrázek 3: <i>Časová osa v procesu sestavování rozpočtu ve vybrané firmě</i> | 60 |

SEZNAM TABULEK

| | |
|--|----|
| Tabulka 1: <i>Údaje z obchodního rejstříku</i> | 43 |
| Tabulka 2: <i>Srovnání firmy vůči odvětví (vlastní zpracování)</i> | 46 |
| Tabulka 3: <i>Finanční ukazatele firmy (vlastní zpracování)</i> | 47 |
| Tabulka 4: <i>Ukazatel rentability nákladovosti firmy v tis. Kč (vlastní zpracování)</i> | 49 |
| Tabulka 5: <i>Analýza nákladů za materiál a energie firmy za roky 2016 a 2017 v tis. Kč (vlastní zpracování)</i> | 51 |
| Tabulka 6: <i>Struktura odpisů za roky 2016 a 2017, v tis Kč (vlastní zpracování)</i> | 51 |
| Tabulka 7: <i>Struktura osobních nákladů firmy od období 2014/15 až 2016/17(vlastní zpracování)</i> | 52 |
| Tabulka 8: <i>Finanční náklady v letech 2016 a 2017, v tis. Kč (vlastní zpracování)</i> | 54 |
| Tabulka 9: <i>Struktura nákladů za služby v letech 2016 a 2017, v tis Kč</i> | 55 |