

Návrh na zlepšení řízení nákladů ve vybrané firmě

Bc. Filip Maňák

Diplomová práce
2024



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav financí a účetnictví

Akademický rok: 2023/2024

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: Filip Maňák
Osobní číslo: M22017
Studijní program: N0412A050011 Finance
Specializace: Finance podniku
Forma studia: Prezenční
Téma práce: Návrh na zlepšení řízení nákladů ve vybrané firmě

Zásady pro vypracování

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Provedte průzkum literárních zdrojů a zpracujte rešerži zaměřenou na náklady podniku, jejich řízení a analýzu.

II. Praktická část

- Charakterizujte vybranou firmu a proveďte analýzu současného stavu řízení nákladů v dané firmě.
- Na základě výsledků analýzy identifikujte nedostatky.
- Vypracujte návrh doporučení pro zlepšení řízení nákladů ve společnosti.
- Provedte zhodnocení návrhu.

Závěr

Rozsah diplomové práce: **cca 70 stran**
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**

Seznam doporučené literatury:

DRURY, Colin. *Management and cost accounting*. Eleventh edition. Australia: Cengage, 2021. ISBN 978-1-4737-7361-5.
FIBÍROVÁ, Jana; ŠOLJAKOVÁ, Libuše; WAGNER, Jaroslav a PETERA, Petr. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 3. upravené vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2020. ISBN 978-80-7598-885-0.
KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press, 2018. ISBN 9788072615681.
NOREEN, Eric W.; BREWER, Peter C. a GARRISON, Ray H. *Managerial accounting for managers*. Fifth edition. New York: McGraw-Hill Education, 2020. ISBN 978-1-260-57001-4.
POPEŠKO, Boris a PAPADAKI, Šárka. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 2016. ISBN 9788024757735.

Vedoucí diplomové práce: **prof. Ing. Boris Popesko, Ph.D.**
Ústav podnikové ekonomiky

Datum zadání diplomové práce: **5. února 2024**
Termín odevzdání diplomové práce: **19. dubna 2024**

L.S.

prof. Ing. David Tuček, Ph.D.
děkan

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
garant studijního programu

Ve Zlíně dne 5. února 2024

PROHLÁŠENÍ AUTORA DIPLOMOVÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že diplomová práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk diplomové 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 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 užit své dílo – diplomovou nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen připouští-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 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 práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem diplomové práce jakýkoliv softwarový produkt, považuji 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 práci pracoval samostatně a použitou literaturu jsem citoval. V případě publikace výsledků budu uveden jako spoluautor.
2. že odevzdaná verze diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 17.04.2024

Jméno a příjmení: Bc. Filip Maňák

.....

ABSTRAKT

Diplomová práce se zabývá návrhem na zlepšení řízení nákladů ve vybrané firmě. Začátek práce je soustředěn na poznatky odborné literatury v oblasti nákladů a kalkulací, které budou následně využity pro návrh této diplomové práce. Praktická část se nejprve zaměřuje na představení společnosti. Následně proběhne analýza nákladů ve firmě. Na základě této analýzy jsou zjištěny hlavní nedostatky ve firmě. Očekávaným výstupem práce je navrhnout taková opatření, která pomohou k lepšímu řízení nákladů ve firmě.

Klíčová slova: Kalkulace, alokace nákladů, středisková režijní sazba, náklady

ABSTRACT

The thesis deals with a proposal for improving cost management in a selected company. The beginning of the work is focused on knowledge from specialized literature in the field of costs and calculations, which will subsequently be used for the design of this thesis. The practical part first focuses on introducing the company. Subsequently, an analysis of the costs in the company is carried out. Based on this analysis, the main shortcomings in the company are identified. The expected outcome of the work is to propose measures that will help improve cost management in the company.

Keywords: Calculation, Cost Allocation, Center Absorption Rate, Costs

Tímto děkuji jednatelům společnosti, kteří měli tolik trpělivosti a byli ochotní mi předat drahocenné rady.

Zároveň děkuji všem blízkým, s kterými mám společnou cestu životem.

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

OBSAH

ÚVOD	10
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE	11
I TEORETICKÁ ČÁST	12
1 ÚČETNICTVÍ	13
1.1 FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ	13
1.2 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ.....	14
1.2.1 Srovnání manažerského a finančního účetnictví.....	15
2 NÁKLADY	17
2.1 FINANČNÍ POJETÍ NÁKLADŮ	17
2.2 MANAŽERSKÉ POJETÍ NÁKLADŮ	18
2.2.1 Hodnotové pojetí nákladů	18
2.2.2 Ekonomické pojetí nákladů.....	19
3 KLASIFIKACE NÁKLADŮ	20
3.1 DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	20
3.2 ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	20
3.3 KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	21
3.3.1 Přímé náklady.....	22
3.3.2 Nepřímé náklady	22
3.4 KLASIFIKACE NÁKLADŮ VE VZTAHU K OBJEMU PRODUKCE.....	22
3.4.1 Variabilní náklady	23
3.4.2 Fixní náklady.....	24
4 KALKULACE NÁKLADŮ	27
4.1 KALKULAČNÍ METODY	27
4.2 KALKULAČNÍ VZOREC	27
4.2.1 Typový kalkulační vzorec	27
4.2.2 Retrográdní kalkulační vzorec	28
4.2.3 Dynamická kalkulace	28
4.2.4 Kalkulační vzorec se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů	29
4.3 ABSORPČNÍ KALKULACE	30
4.3.1 Kalkulace dělením.....	31
4.3.2 Přirážková kalkulace	32
4.4 NEABSORPČNÍ KALKULACE	34
4.4.1 Kalkulace variabilních nákladů.....	34
4.4.2 ABC kalkulace	35
5 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI	38
II PRAKTICKÁ ČÁST	39

6	PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI.....	40
6.1	ZÁKLADNÍ ÚDAJE	40
6.2	VNITŘNÍ ORGANIZAČNÍ STRUKTURA PODNIKU.....	40
6.3	JEDNOTLIVÉ PORADENSKÉ OBLASTI PODNIKU	41
6.3.1	Lidské zdroje	41
6.3.2	Dotační poradenství	41
6.4	DANĚ, ÚČETNICTVÍ A FINANCE	42
6.4.1	Řízení a rozvoj firmy	42
6.5	VIZE SPOLEČNOSTI	42
6.6	HODNOTY SPOLEČNOSTI.....	42
6.6.1	Otevřenost	43
6.6.2	Smysluplnost	43
6.6.3	Profesionalita.....	43
6.7	SWOT ANALÝZA VYBRANÉ FIRMY.....	43
7	ANALÝZA NÁKLADŮ VE VYBRANÉ FIRMĚ	45
7.1	VÝVOJ HOSPODÁŘSKÉHO VÝSLEDKU VYBRANÉ FIRMĚ	45
7.2	DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ VE VYBRANÉ FIRMĚ	47
7.3	ODPOVĚDNOSTNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ U VYBRANÉ FIRMY	50
7.4	KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ VE VYBRANÉ FIRMĚ	54
7.4.1	Přímé náklady.....	55
7.4.2	Nepřímé náklady	56
7.4.3	Poměr přímých a nepřímých nákladů	57
7.5	ČLENĚNÍ NÁKLADŮ VE VZTAHU K OBJEMU PROVÁDĚNÝCH VÝKONŮ VE VYBRANÉ FIRMĚ	58
7.5.1	Fixní náklady a variabilní náklady	58
7.5.2	Poměr fixních a variabilních nákladů	60
8	ZHODNOCENÍ SOUČASNÉHO STAVU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ A IDENTIFIKACE NEDOSTATKŮ	62
8.1	STŘEDISKA	62
8.2	ČASOVÝ NESOULAD NÁKLADŮ	63
8.3	NEDOSTATKY SOUČASNÉHO ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	63
8.3.1	Rozpočet.....	64
9	NÁVRH NA ZLEPŠENÍ ŘÍZENÍ NÁKLADŮ VE VYBRANÉ FIRMĚ.....	65
9.1	CÍL A POPIS NÁVRHU	65
9.2	POSTUP NÁVRHU	66
9.3	NÁVRH NOVÉHO SYSTÉMU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ.....	66
9.4	ČLENĚNÍ NÁKLADŮ PODLE MÍSTA VZNIKU VE VYBRANÉ FIRMĚ.....	67
9.6	NÁVRH NOVÉHO KALKULAČNÍHO VZORCE	70

9.6.1	Návrh rozvrhových základů	71
9.6.2	Přiřazení jednicových nákladů na jednotlivá střediska	72
9.6.3	Alokace režijních nákladů	72
9.6.4	Středisková režijní sazba	73
9.6.5	Středisková efektivní hodinová sazba	74
9.7	NÁVRH SESTAVOVÁNÍ ROZPOČTU	75
9.7.1	Sestavení rozpočtu	76
9.8.1	Využití kalkulace pro odměnový systém	77
9.9	DISKUSE A DOPORUČENÍ	78
9.9.1	Osobní náklady	80
10	ZHODNOCENÍ NÁVRHU	81
10.1	PŘÍNOSY NÁVRHU	81
10.2	NÁKLADOVÁ ANALÝZA	82
10.4	FÁZE VÝVOJE NÁVRH	83
	ZÁVĚR	84
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	86
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK	89
	SEZNAM OBRÁZKŮ	90
	SEZNAM TABULEK	91
	SEZNAM PŘÍLOH	92

ÚVOD

Tato diplomová práce se zabývá důležitostí a vlivem řízení nákladů. Toto řízení nabývá na důležitosti také s ohledem na neustále se zvyšující podíl nepřímých nákladů na celkových nákladech v podnicích. Každá firma, která chce dosáhnout efektivního řízení nákladů a vybudovat funkční kalkulační systém odpovídající svým potřebám, by se měla věnovat otázkám nákladů a kalkulací.

Struktura této práce je rozdělena do dvou hlavních částí: teoretické a praktické. Cílem teoretické části práce je poskytnout komplexní přehled o teoretických aspektech finančního a manažerského účetnictví, klasifikaci a kalkulaci nákladů a identifikovat možnosti, jak tyto nástroje využít pro efektivnější hospodaření podniku.

Praktická část navazuje na poznatky, jež byly zpracovány v teoretické části. Zároveň je rozdělena na část analytickou a návrhovou. Analytický segment práce se zpočátku zabývá představením vybrané společnosti. Následně se uskuteční analýza nákladů a analyzuje se stávající způsob řízení nákladů ve vybrané společnosti. V této diplomové práci jsou identifikovány klíčové nedostatky v současném systému řízení nákladů. Tyto slabiny, jsou poté předmětem řešení v navazující návrhové části.

Návrh řešení je zaměřen na komplexní přístup k řízení nákladů, včetně zavedení diferencované varianty přírážkové kalkulace pro přesnější rozdělení režijních nákladů. V práci je kladen důraz na nutnost eliminace chyb v přiřazování nákladů a zdůrazňuje význam přesného sledování a analýzy hodinových sazeb jednotlivých středisek pro zlepšení celkové efektivity podniku. Dále je pro zlepšení řízení nákladů vytvořen návrh nového odměňovacího systému, který bude motivovat zaměstnance k efektivitě. Součástí tohoto segmentu je také návrh vytvoření rozpočtu pro zefektivnění podnikového plánování budoucích nákladů.

Návrh bude poté podroben nákladové a rizikové analýze, součástí je také zhodnocení přínosu daného návrhu pro vybranou společnost.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Hlavním cílem této práce je zlepšit řízení nákladů ve vybrané společnosti. Aby mohl být tento cíl splněn, byly stanoveny také dílčí cíle, které vypadají následovně:

1. Provést průzkum literárních zdrojů a zpracovat rešerši zaměřenou na náklady podniku, jejich řízení a analýzu.
2. Charakterizovat vybranou firmu a provést analýzu současného stavu řízení nákladů v této společnosti.
3. Na základě analýzy identifikovat nedostatky v řízení nákladů ve vybrané firmě.
4. Vypracovat návrh doporučení pro zlepšení řízení nákladů ve vybrané firmě.
5. Na závěr provést zhodnocení vytvořeného návrhu.

Zvolený postup souvisí s jednotlivými výše uvedenými dílčími cíli práce. Prvotně bude tedy vytvořena rešerše, která se bude zabývat problematikou nákladů. Poté se shromáždí data z firmy a uskuteční se jejich důkladná analýza. Tato analýza bude primárně orientovaná na náklady podniku a také proběhne zhodnocení současného stavu řízení nákladů ve firmě. Na základě analýz a konzultací s vedením podniku bude následovat jedna z nejdůležitějších částí této práce, kterou je návrh doporučení pro zlepšení řízení nákladů ve společnosti. V rámci této části bude navrhnout kalkulační systém, jenž napomůže k vytvoření jednotlivých střediskových režijních sazeb. Součástí této práce je také zhodnocení vytvořeného návrhu, který odpoví na jednotlivé přínosy, rizika a náklady spojené s jeho realizací.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 ÚČETNICTVÍ

Jednou ze základních myšlenek, které v současné době významně ovlivňují vývoj účetnictví, je že způsob zobrazení podnikatelského procesu je třeba diferencovat podle toho, kdo je uživatelem účetních informací a jaké rozhodovací úlohy řeší. Postupně tak dochází k tomu, že podstatným rysem účetnictví vyspělých tržních ekonomik je obsahové oddělení. (Král, 2018)

Pojem početnictví zastřešuje celek informačních ekonomických disciplín, které slouží pro sběr, třídění, transformaci a poskytování informací podstatných pro jednotlivá rozhodování na všech úrovních řízení obchodního závodu. Skládá se z celků: finanční účetnictví a výkazy účetní závěrky, manažerského účetnictví a kalkulace, rozpočetnictví. (Synek a Kislingerová, 2015)

1.1 Finanční účetnictví

Dle Fibírové a kol. (2020) je účetnictví uspořádaným systémem informací, který v peněžním vyjádření zobrazuje reprodukční proces hodnoty, který je pro podnikatelské subjekty podnikatelským procesem, jehož základním ekonomickým cílem je dosažení zisku. Stejskalová (2021) dále uvádí, že je finanční účetnictví zdrojem informací pro podnikatelský subjekt. A napomáhá k rozhodování a řízení. Informace jenž, finanční účetnictví poskytuje mohou také využít externí uživatelé.

Mrkosová (2020) popisuje, že se finanční účetnictví zaměřuje na sledování majetku, závazků, kapitálu a výsledku hospodaření za celý podnik. Účetní systém je také řízen z vnějšku zákony a nařízeními ministerstva financí.

Úkolem účetnictví je nepřetržitě zaznamenávat všechny transakce, které v průběhu ekonomické aktivity podniku ovlivňují velikost a skladbu jeho majetku a velikost a skladbu zdrojů pro financování tohoto majetku. (Synek a Kislingerová, 2015)

Andrlík a kol. (2022) vymezují funkce účetnictví následujícím způsobem:

- Za základní funkci účetnictví je považováno poskytování spolehlivých informací o ekonomické situaci obchodního závodu, a to všem svým uživatelům (vlastníkům, investorům, zákazníkům, státu, úvěrovým institucím). Jednotliví uživatelé mají odlišné úhly pohledu na účetní informace a využívají je k odlišným zájmům.
- Dále finanční účetnictví slouží jako důkazní prostředek při vedení sporů.

Sedláček (2016) se částečně shoduje s Andrlíkem ovšem funkce účetnictví dále rozšiřuje o:

- Registrační funkci, která spočívá ve vedení soustavných zápisů o ekonomických jevech uvnitř korporace.
- Dispoziční funkci, jenž je plněna účetnictvím v podobě podkladů poskytovaných manažerům k řízení obchodní korporace.
- Kontrolní funkci, spočívající v umožnění kontroly hospodaření obchodní korporace, stavu majetku i přezkoušení správnosti zaznamenaných údajů.

1.2 Manažerské účetnictví

Manažerské účetnictví je určené manažerům a není mimopodnikově regulováno. Je vždy upravováno pro potřeby konkrétního uživatele. (Popesko a Papadaki, 2016)

Mrkosová (2020) dále doplňuje, účetnictví manažerské přináší podrobnější informace potřebné pro řízení jednotlivých vnitropodnikových útvarů a činností, jaké jsou např. zásobování výroba, odbyt, sledování zakázek. Podnik si zde sám může stanovit svoje zásady v souladu se zákonem.

Fibírová a kol. (2020) zdůrazňují, že hlavní role manažerského účetnictví spočívá v zajišťování, třídění, analýze a prezentaci informací takovým způsobem, který umožňuje řídicím pracovníkům cílevědomě ovládat podnikatelskou činnost. Tedy v řízení vztahu mezi vynaloženými zdroji a dosaženými výsledky, ovlivňování základních faktorů ekonomického vývoje podniku, podporování jeho výkonnosti a zlepšování finanční pozice. Popesko a Papadaki (2016) ovšem upozorňují, že již nestačí věcně třídit náklady z pohledu minulosti. Pro správná manažerská rozhodnutí je nutné nabídnout informace o variantách budoucího vývoje, které pomáhají při rozhodování o volbě správných možností. Modelování variant budoucího vývoje je založeno na statistické evidenci nákladů. Je nutno podotknout, že již existuje řada manažerských technik a nástrojů, které umožňují aktivně ovlivňovat proces nákladů.

Dle Bhimani (2019) manažerské účetnictví vykazuje finanční informace a nefinanční informace, které mají především pomáhat manažerům při plnění cílů organizace. Systém manažerského účetnictví je důležitým aspektem celkové organizační kontroly. Jedná se tedy o nedílnou součást managementu.

Mrkosová (2020) zmiňuje, že manažerské účetnictví zahrnuje zpravidla tyto obory:

- Vnitropodnikové účetnictví, které eviduje hospodářskou činnost uvnitř vnitropodnikových útvarů.
- Rozpočetnictví, které sleduje stejné informace jako účetnictví, ale se zaměřením na budoucnost. Podrobněji rozpracovává náklady a výnosy jednotlivých vnitropodnikových útvarů, stanovuje předběžný výsledek hospodaření na kratší časová období.
- Kalkulace je stanovení nákladů v peněžním vyjádření na jednotku výroby. Tedy na kalkulační jednici. Podkladem pro její sestavení jsou informace z účetnictví.
- Vnitropodniková statistika shromažďuje a zpracovává informace o hromadných jevech ekonomického, ale i jiného charakteru, které proběhly v minulosti, vyhodnocuje je, a na jejich základě stanoví prognózy do budoucna.
- Operativní evidence se zaměřuje na záznamy různých hospodářských jevů. Provádí se jak v peněžních jednotkách, tak častěji v jednotkách hmotných.

1.2.1 Srovnání manažerského a finančního účetnictví

Noreen (2020) tvrdí, že finanční účetnictví poskytuje informace externím subjektům jako jsou například: vlastníci, věřitelé, daňové úřady, regulační orgány. Manažerské účetnictví se zaměřuje na poskytování informací manažerům. Kterí tyto informace využívají následně pro plánování, ovládání a rozhodování.

Dle Popeska a Papadaki (2016) mezi další důležité rozdíly patří:

- Finanční účetnictví informuje o podniku jako celku. Externí uživatelé účetních informací obvykle nejsou zainteresováni na evidenci informací o vnitropodnikové činnosti podniku. Pro tyto uživatele je tedy především důležitý celkový výsledek hospodaření organizace. Informace o nákladech a výnosech jednotlivých závodů, dílen apod. nejsou ve finančním účetnictví evidovány.
- Finanční účetnictví vede evidenci pouze v peněžních jednotkách. Na rozdíl od manažerského účetnictví, kde se vyskytují také naturální veličiny, jako jsou kilogramy, kusy, metry apod.
- Nedostatečná je také periodicita vykazování informací ve finančním účetnictví. Výkazy jsou často k dispozici jednou ročně, za uplynulé účetní období. Méně detailní a neúplné výkazy jsou k dispozici i čtvrtletně či v kratších časových periodách.

Drury (2021) dále upozorňuje, že finanční účetnictví uvádí, co se v organizaci stalo v minulosti. Manažerské účetnictví se zabývá budoucími informacemi, ale i informacemi z minulosti. Rozhodnutí se tedy týkají budoucích událostí a managementu, proto vyžaduje podrobnosti o očekávaných budoucích nákladech a výnosech, jejich předpověď však není vždy naprosto přesná.

Král (2018) rozvíjí, že duální vztah finančního a manažerského účetnictví se projevuje zejména dvěma odlišnostmi:

- Manažerské účetnictví může jinak vymezovat aktiva a pasiva, než jak jsou vymezena ve finančním účetnictví. V bilančním zobrazení může být uveden například stav leasingových splátek, majetku pořizovaného formou finančního leasingu a dalších složek, které se v rozvaze finančního účetnictví často nevykazují.
- Manažerské účetnictví se odlišuje také výrazně větší variabilitou oceňovacích principů a způsobů oceňování. Často se aplikuje spíše ocenění na úrovni předem stanovených veličin, na různých úrovních reprodukčních cen. Nebo také často na úrovních oportunitních nákladů a výnosů.

Nobles (2014) doplňuje, že zprávy manažerského účetnictví často obsahují interní informace, které jsou specifické pro společnost a jsou zcela neveřejné. Oproti tomu finanční zprávy připravené pro investory a věřitele tento typ informací neobsahují.

2 NÁKLADY

Náklady lze definovat jako účelově vynaložená spotřeba výrobních činitelů. (Kocmanová, 2013)

Dle Vochozky a kol. (2012) jsou náklady peněžní částka, kterou podnik vynaložil na získání výnosů. Představují tedy spotřebu výrobních činitelů nutných pro vytvoření výkonů.

Podnikatelská činnost, ať už se zabývá čímkoliv, je spojená s určitou spotřebou zdrojů v podniku. Zdroje podniku mohou být lidé, jakožto nositelé pracovní síly, budovy a stavby v podobě nákladů na udržování a opravování, stroje a zařízení, které spotřebovávají elektrickou energii, pohonné hmoty, náhradní díly. Hodnotu takto spotřebovaných zdrojů vyjadřujeme v penězích. Peněžně vyjádřená spotřeba podnikových zdrojů se tedy nazývají **náklady**. (Foltínová, 2011)

Náklady podniku vyjadřují synteticky v peněžních jednotkách účelově zaměřenou spotřebu vstupních výrobních faktorů při činnosti daného podniku za určité období, která je zaměřená na určitý výsledek (výstupy, výnosy, výkony) činnosti daného podniku (výrobky, služby) včetně dalších nutných nákladů spojených s činností podniku v tomto období. (Martinovičová, 2019)

Novák (2018) upozorňuje, že pojem náklad je často definován v teorii a praxi často velmi odlišně. Často je totiž rozdíl v chápání, co to náklad je u jednotlivých uživatelů. Jinak například chápe pojem náklady ekonom, jinak účetní a jinak manažer.

I z těchto důvodů jsou náklady jinak vnímány ve finančním účetnictví a jinak v manažerském. V zásadě se tedy rozlišují dvě základní pojetí nákladů. A to je finanční pojetí nákladů a manažerské pojetí nákladů. (Popesko a Papadaki, 2016)

2.1 Finanční pojetí nákladů

Toto pojetí nákladů je založeno na vnímání nákladů jako úbytku ekonomického prospěchu, který se projevuje úbytkem aktiv nebo přírůstkem dluhů a který v daném období vede ke snížení vlastního kapitálu. Náklady jsou zde vyjádřeny v účetních cenách, za které byla spotřebovaná aktiva pořízena. (Popesko a Papadaki, 2016)

Základem tohoto pojetí je aplikace peněžní formy koloběhu prostředků. Vychází se z předpokladu, že prvotním projevem nákladů je tržně ověřené vynaložení peněz a konečným smyslem odpovídající tržně ověřená peněžní náhrada. Náklady lze tedy chápat

jako peníze investované do výkonů, které zajišťují náhradu peněz v jejich původní výši. (Král, 2018)

2.2 Manažerské pojetí nákladů

V podnikové ekonomice jsou náklady klíčové pro rozhodující úlohu, protože téměř každé manažerské rozhodnutí vychází ze srovnání nákladů s výnosy. Manažerské pojetí nákladů vychází z toho, že pracuje s ekonomickými náklady, které oproti nákladů vedené v účetnictví zahrnují i oportunitní náklady. Dále toto pojetí rozlišuje krátkodobý a dlouhodobý pohled na náklady a jejich vývoj. (Synek a kol., 2011)

Jelikož manažerské pojetí nákladů zahrnuje také alternativní náklady, je nutné rozlišovat:

- Oportunitní náklady, jenž představují částku peněz, která je ztracena, když zdroje nejsou použity na nejlepší alternativu.
- Explicitní náklady, které podnik vynakládá za potřebné výrobní zdroje.
- Implicitní náklady jsou obtížně vyčíslitelné a k jejich měření se používají oportunitní náklady. (Martinovičová, 2019)

Manažerské pojetí nákladů lze dále rozdělit na dvě mírně odlišná pojetí, které se liší identifikací implicitních nákladů. Jedná se o hodnotové a ekonomické pojetí nákladů. (Popesko a Papadaki, 2016)

2.2.1 Hodnotové pojetí nákladů

V tomto pojetí se již nepoužívá úzce definovaný výdaj peněz představující investici do ekonomických zdrojů. Hodnotové pojetí nákladů představuje již širší pojetí zahrnující a zobrazující celkové náklady pojaté jako součet všech podstatných faktorů ovlivňující ekonomickou efektivnost kontrolované nebo posuzované aktivity nebo procesu. (Petřík, 2009)

Hodnotové pojetí nákladů je založeno na vztazích, které vyjadřují spotřebu nebo využití ekonomických zdrojů za podmínek, jež existují v čase uskutečňování příslušných procesů. Často se jedná o kalkulační náklady, tedy kalkulační odpisy, kalkulační úroky nebo kalkulační nájemné. (Strouhal, 2016)

V hodnotovém pojetí nákladů se oceňuje v tzv. reprodukčních cenách. (Petřík, 2009)

Popesko a Papadaki (2016) dále upozorňují na skutečnost, že od uskutečňované aktivity se očekává, že nezajistí jen návratnost původní výše investovaných peněz, ale i reprodukci ekonomických zdrojů v cenách které odpovídají jejich aktuální výši.

2.2.2 Ekonomické pojetí nákladů

Dle Martinovičové (2019) manažerské neboli ekonomické pojetí nákladů představuje hodnotu taktéž nákladů obětované příležitosti, tedy nejen to, co bylo skutečně vynaloženo, ale vše, co bylo obětováno. Do ekonomických nákladů se zahrnuje ušlá mzda podnikatele či náklady na vlastní kapitál.

Synek a Kislingerová (2015) dále o ekonomických nákladech doplňují, že slouží například pro výpočet ekonomického zisku, který je dán rozdílem ceny (výnosů) a ekonomických nákladů. Ekonomické náklady a ekonomický zisk jsou ukazatele, které lze využít pro manažerské rozhodování. Využití lze nalézt také v ukazateli EVA.

Toto pojetí vyplývá z požadavku zajistit odpovídající informace nejen pro řízení reálně probíhajících procesů, ale také pro potřeby rozhodování za účelem výběru optimálních budoucích alternativ. (Strouhal, 2016)

3 KLASIFIKACE NÁKLADŮ

Pro správné řízení výše i struktury nákladů podniku, je nutné pro celkové náklady podniku za určité období zvolit vhodnou klasifikaci. Jednotlivá třídící hlediska jsou zpravidla odvozena od potřeb řízení. (Martinovičová, 2019)

Při volbě klasifikačních hledisek je vymezena určitá vlastnost jednotlivých nákladů. To umožňuje uspořádat náklady do logických celků a vytvořit, tak informační základnu pro využití získaných informací pro různé úlohy. (Novák, 2018)

3.1 Druhové členění nákladů

Popesko a Papadaki (2016) tvrdí, že druhové členění nákladů odpovídá finančnímu pojetí nákladů. Finanční účetnictví toto třídění nákladů využívá ve výsledovce.

Synek a kol. (2011) popisují druhové třídění nákladů jako jejich soustředování do stejnorodých skupin spojených s činností jednotlivých výrobních faktorů. Toto členění se tedy zaměřuje na to, co bylo spotřebováno. Základní nákladové druhy jsou:

- Spotřeba surovin a materiálu, paliv a energie, provozních látek.
- Odpisy budov, strojů, výrobního zařízení, nástrojů.
- Mzdové a ostatní osobní náklady.
- Finanční náklady (pojistné, placené úroky, poplatky).
- Náklady na externí služby (opravy a udržování, nájemné, dopravné, cestovné).

Nákladové druhy představují externí náklady, jsou to náklady prvotní, které vznikají stykem podniku s jeho okolím. A jsou to také náklady jednoduché, neboť je nelze dále členit. Fibírová a kol. (2020) dále doplňují, že při vhodném analytickém členění základních nákladových druhů je možné získat informace o tom, co je spotřebováno, od koho a kdy k této spotřebě došlo.

Král (2018) upozorňuje, že pro řízení na vnitropodnikových úrovních je použití druhového členění značně omezené. Hlavním důvodem je to, že druhové členění nevyjadřuje příčinu vynaložení nákladů.

3.2 Účelové členění nákladů

Účelové členění nákladů je rozděleno na dvě základní hlediska. Náklady lze třídit podle místa vzniku a odpovědnosti. Tedy podle vnitropodnikových středisek. Další možné třídění

je podle výkonů, jedná se o kalkulační třídění nákladů. (Synek a kol., 2011) Základem členění podle odpovědnosti je vztah nákladů ke konkrétnímu vnitropodnikovému útvaru, ve kterém činnost probíhá a jehož pracovníci odpovídají za jejich vynakládání. Tato vnitropodniková střediska se nazývají hospodářská střediska a jsou pevně stanovena v organizační struktuře podniku. Jedná se o nejnižší útvary podniku, jejichž řízení je založeno na sledování a vykazování hodnotových výsledků. (Vochozka, 2012)

Martinovičová (2019) specifikuje střediska, jako útvary organizační struktury podniku, které mají ekonomicky vymezitelnou činnost, za niž lze zjišťovat náklady a u nichž je možná identifikace výkonu předávaných jiným střediskům.

Landa (2008) dělí účelové členění nákladů na:

- Náklady technologické.
- Náklady na obsluhu a řízení.

Náklady technologické jsou náklady, které jsou vyvolány použitou technologií procesu nebo s ní účelově souvisí. Jako příklad lze uvést spotřeba dřeva určité kvality na výrobu konkrétního kusu nábytku. **Náklady na obsluhu a řízení** jsou náklady, které slouží k zajištění doprovodných činností technologického procesu. Tyto náklady tedy zajišťují podmínky pro samotný výrobní proces. Příkladem může být mzda účetních, IT náklady, mzdy personálního oddělení apod. (Popesko a Papadaki, 2016)

3.3 Kalkulační členění nákladů

V tomto členění se identifikují náklady v co nejužším vztahu k určitým podnikovým činnostem a výkonům, a provádí se tak jejich příčinná alokace. (Novák, 2018)

Čizinská (2018) dále rozvádí, že kalkulační členění umožňuje zjišťování nákladů na naturálně vyjádřenou jednotku výkonu (tedy na jeden výrobek, službu apod.). Tuto jednotku výkonu definujeme jako kalkulační jednici.

Král (2018) rozděluje náklady v tomto členění na:

- Přímé náklady.
- Nepřímé náklady.

3.3.1 Přímé náklady

Synek a kol. (2011) tvrdí, že přímé náklady přímo souvisí s určitým druhem výkonu. Přiřazují se k jednotlivým druhům výrobků bez jejich předchozího soustředování podle místa vzniku. Do přímých nákladů lze zařadit například přímý materiál (základní materiál, polotovary, pohonné hmoty), přímé mzdy (úkolové mzdy, časové apod.) a ostatní přímé náklady (odpisy, energie).

Novák (2018) dále uvádí, že u přímých nákladů lze jednoznačně určit příčinnou souvislost. A lze je bezprostředně, průkazně a kvantitativně spojit s příslušnými objekty a výkony.

3.3.2 Nepřímé náklady

Nepřímé náklady určitého nákladového objektu jsou náklady, které s tímto nákladovým objektem souvisejí, ale nelze je k němu ekonomicky proveditelným způsobem vysledovat. (Horngren, 2009)

Čechová (2011) dále rozvádí charakteristické znaky nepřímých nákladů. Ty jsou vynakládány neoddělitelně na více aktivit (výkonů) a jejich přiřazení k určité aktivitě se provádí za pomoci matematických metod. A to například stanovením rozvrhové základny.

Popesko a Papadaki (2016) dále uvádí příklady nepřímých nákladů:

- Odpisy strojů.
- Pronájem výrobní haly.
- Mzdy údržbářů.
- Mzdy manažerů, účetních.

3.4 Klasifikace nákladů ve vztahu k objemu produkce

Jedná se o posuzování nákladů dle vztahu k prováděným výkonům, tato klasifikace je považována za jeden z nejvýznamnějších nástrojů řízení nákladů. Lze tedy odhadnout, jak se náklady budou měnit s různou úrovní aktivity v podniku. (Novák, 2018) Manažerské rozhodování často ovlivňuje třídění nákladů podle jejich závislosti na změnách objemu výroby. Náklady lze rozdělit na dvě skupiny. Jedná se o náklady fixní a náklady variabilní. (Synek a kol., 2011)

Členění nákladů na variabilní a fixní ovlivnilo poznatky řady ekonomických disciplín. I v manažerském účetnictví je členění nákladů na variabilní a fixní považováno za mezník v jeho vývoji. (Fibírová a kol., 2020)

Popesko a Papadaki (2016) tyto skupiny nákladů dále doplňují o náklady smíšené. Tyto náklady mohou nést jak variabilní, tak fixní složku.

3.4.1 Variabilní náklady

Variabilní náklady jsou přímo navázány na výrobek. Jedná se například o spotřebu materiálu, energie, vody apod. Jsou tedy přímo závislé na produkovaném množství a mění se s počtem vyrobených kusů. (Scholleová, 2017)

Tyto náklady představují vklady, které je možné ekonomicky dělit a vkládat je do jednotlivých procesů v takové výši, která odpovídá danému objemu výkonů, a to v čase, v němž jsou uskutečňovány. (Čechová, 2011)

Synek a kol. (2011) dále doplňují, že se variabilní náklady mohou vyvíjet různou rychlostí. Pokud náklad roste stejně rychle jako objem výroby, jedná se o **proporcionální náklady**, jestliže rostou rychleji, než objem výroby jedná se o **nadproporcionální náklady**, pokud pomaleji jde o **podproporcionální náklady**.

Král (2018) ve své publikaci uvádí, že nejdůležitější část variabilních nákladů tvoří náklady proporcionální. Předpokládá se totiž, že jsou vyvolané jednotkou výkonu. Příkladem těchto nákladů jsou všechny náklady jednicové, ale také část režie, která je ovlivněna stupněm využití kapacity (část nákladů na opravy automobilů, vyvolaná ujetými kilometry).

Nadproporcionální variabilní náklady mohou být například mzdové náklady výrobních dělníků, kde je zaměstnavatel nucen zavádět noční a víkendové směny, při nichž budou jednotkové variabilní náklady vyšší než při standardních denních směnách. Příkladem podproporcionálních nákladů mohou být některé položky materiálových nákladů, kdy může při růstu objemu výkonů nastat větší množství nakupovaného materiálu u jednoho dodavatele. Dodavatel v tomto případě může nabídnout množstevní slevy. (Popesko a Papadaki, 2016)

3.4.2 Fixní náklady

Fixní náklady jsou stálé, nemění se se změnou objemu výroby. Jejich příkladem mohou být platby v podobě nájemného, záloh energií, mezd administrativních pracovníků. (Taušl Procházková, 2018)

Fibírová a kol. (2020) fixní náklady rozdělují do dalších skupin. Jedná se o fixní náklady, které jsou vyvolané způsobem zajištění činnosti, tedy náklady na obsluhu a řízení (osobní náklady řídicích pracovníků, energie na osvětlení budov). Tyto náklady, ačkoliv jsou fixní, není jejich výše neměnná. Vývoj těchto nákladů závisí na různých faktorech, ovlivnitelných i neovlivnitelných podnikem.

Druhou skupinou jsou fixní náklady, o jejichž vynaložení rozhoduje vedení podniku. Příkladem lze uvést náklady na reklamu a propagaci, náklady na výzkum a vývoj, vzdělávání. Tato skupina fixních nákladů mají opakovaný či jednorázový charakter, jejich výši je možné v daném období ovlivnit nebo dokonce jejich vzniku předejít.

Synek a kol. (2011) upozorňují, že fixní náklady vznikají, i když se nic nevyrábí (např. při celozávodní dovolené, stávce apod.). A lze do nich zařadit velkou část režii, např. odpisy, mzdy správních a technickohospodářských pracovníků, nájemné, pojištění, úroky z půjček apod.).

Jak již bylo výše zmíněno existují také náklady smíšené. Velká část nákladových položek podniku vykazuje smíšený charakter a zahrnují jak variabilní, tak fixní složku nákladů. Příkladem lze uvést spotřebu elektrické energie. Část této spotřeby, která souvisí se spotřebou energie na provoz výrobní linky, bude mít proporcionální charakter. Náklady, jež obsahují jak variabilní, tak fixní složku lze označit jako semi-variabilní náklady. Dalším typem jsou tzv. semi-fixní náklady. Často nazývané jako skokové fixní náklady. Jedná se o náklady, které mají v určitém rozsahu činností fixní charakter, po dosažení jistého objemu produkce skokově rostou. (Popesko a Papadaki, 2016)

S problematikou fixních nákladů souvisí i tzv. efekt degrese fixních nákladů. S růstem objemu výroby klesají totiž průměrné fixní náklady na jednotku produkce. Fixní náklady připadající na jednotku produkce se s růstem objemu výkonu snižují. S růstem objemu produkce bude tedy docházet k neustálému snižování průměrných fixních nákladů připadající na jednotku produkce. (Novák, 2018)

Synek a kol. (2011) dále doplňují, že i z tohoto důvodu se zisk z jednotky produkce nevyvíjí lineárně.

Taušl Procházková (2018) zmiňuje, že pro manažerské řízení je také důležité poukázat na dva jevy:

- Relativní úsporu fixních nákladů.
- Stanovení nevyužitých fixních nákladů.

K relativní úspoře fixních nákladů dochází při zvyšování objemu produkce při neměnných fixních nákladech. Tuto úsporu lze vyjádřit následujícím vztahem:

$$U = FN * (k - 1)$$

- Kde FN fixní náklady,
 U relativní úspora FN v Kč,
 K koeficient růstu objemu výroby (Q_1/Q_2)

Martinovičová (2019) při nevyužití výrobní kapacity dochází k nevyužití fixních nákladů. Část fixních nákladů za období, jež odpovídají nevyužitým výrobním kapacitám, jsou nevyužité čili volné náklady. Velikost volných fixních nákladů poskytuje informaci o efektivnosti strážce vázanosti fixních nákladů.

Největší rozsah fixních nákladů vyjadřuje teoretická kapacita, jež představuje maximální možný objem výkonů, které je za ideálních podmínek možné vytvořit. Tato skutečnost ovšem reálně nikdy nenastane. Úroveň se tedy snižuje na praktickou kapacitu po zohlednění očekávaných překážek v provádění činnosti. (Fibírová a kol., 2020)

Taušl Procházková (2018) dále doplňuje, že ideální je samozřejmě situace, kdy je výrobní kapacita plně využita, a tím jsou plně využity i fixní náklady. Lze k tomu využít vztah:

$$FN_n = FN * \left(1 - \frac{Q_s}{Q_p}\right)$$

- Kde FN fixní náklady,
 FN_n fixní náklady nevyužité,
 Q_s skutečný objem výroby
 Q_p maximálně možná kapacita

Synek a kol. (2011) ovšem rozšiřují výše zmíněné dva jevy o jeden další. Tento jev je často označován, jako nákladová remanence. Z dosavadního výkladu plyne, že s růstem podniku rostou fixní náklady. Ovšem to neplatí obráceně. S omezením výroby fixní náklady většinou

neklesají, ale zůstávají ve stejné výši. Ačkoliv podnik nevyrábí, stále se generují odpisy budov a strojů, podnik musí dále platit úroky, nájem apod.

4 KALKULACE NÁKLADŮ

Jedná se o výpočet nákladů případně jiné finanční veličiny na jednotku výkonu, tedy na jednotlivý výrobek, jednotku práce, službu apod. Jednoduše řečeno na naturálně vyjádřený výkon (Čechová, 2011). Význam kalkulací je mnohostranný, v podniku slouží ke stanovení vnitropodnikových cen výkonů, k sestavování rozpočtů, ke kontrole a rozboru hospodárnosti výroby a rentability výkonů apod. (Synek a kol., 2011)

Novák (2018) dále doplňuje, že kalkulace nákladů je dnes považováno za nejstarší a také nejčastěji používaný nástroj hodnotového řízení. A jedním ze základních potřeb manažerů je zjištění nákladů, které jsou spojeny s vytvořením podnikových aktivit (výkonu).

4.1 Kalkulační metody

Metodou kalkulace lze rozumět způsob stanovení jednotlivých složek nákladů na kalkulační jednici. Metody kalkulace závisí na předmětu kalkulace, na způsobu počítání nákladů výkonům, na požadavcích kladených na strukturu a podrobnost členění nákladů. (Synek a kol., 2011) Kalkulační metoda se využívá pro kvantifikaci nákladů na výkon, tedy vychází z toho, jaký způsob nákladové alokace je pro přiřazení nepřímých nákladů zvolen. Jednotlivé typy kalkulačních metod se zpravidla liší tím, jaký způsob alokace režijních nákladů využívají. (Popesko, Papadaki, 2016)

Tradiční manažerské účetnictví nabízí velké množství kalkulačních metod a jejich variant. Tyto metody používají různé způsoby alokace režijních nákladů od těch primitivních až po ty sofistikované a komplexnější. (Novák, 2018)

4.2 Kalkulační vzorec

Kalkulační vzorec napomáhá ke zjišťování vlastních nákladů a vždy se orientuje individuálně podle nákladů dané účetní jednotky. Kalkulační vzorec tedy slouží pro řízení nákladů na různých úrovních podniku. (Hruška, 2023)

4.2.1 Typový kalkulační vzorec

Dle Synka (2011) se jednotlivé složky nákladů vyčísľují v kalkulačních položkách. Tyto položky obsahuje typový kalkulační vzorec, který ačkoliv není závazný je používán většinou podniků v České republice. Oproti tomu Král (2018) nesouhlasí a uvádí, že toto variantní pojetí kalkulačního vzorce se v našich podnicích prosazuje relativně obtížně. Hlavním důvodem byla deformovaná úloha kalkulace v podmínkách centrálně plánovitého řízení.

1. Jednicový materiál
2. Jednicové mzdy
3. Ostatní jednicové náklady
4. Výrobní (provozní) režie
<i>Vlastní náklady výroby</i>
5. Správní režie
<i>Vlastní náklady výkonu</i>
6. Odbytová režie
Úplné vlastní náklady výkonu

Obrázek 1 Typový kalkulační vzorec
(vlastní zpracování dle Kocmanové, 2013, s. 131)

4.2.2 Retrográdní kalkulační vzorec

Princip retrográdního kalkulačního vzorce je založen na odčítání nákladových položek z ceny výkonu. (Šoljaková, 2010) Kalkulace vychází z nabídkových cen, tato cena se často stanovuje podle trhu. Retrográdní nabídková kalkulace je základ nového rozsáhlého vývoje nákladového účetnictví (Target Costing). Čím více se podnik bude orientovat na odbytový trh, tím více bude přinucen k nové orientaci tradičního nákladového účetnictví a bude se muset zaměřit na čistě kalkulační a nákladové stanovení tržní ceny na základě vzniklých vlastních nákladů. (Helmut, 2005)

Základní cena výkonu:
– Dočasné cenové zvýhodnění
– Slevy zákazníkům:
– sezónní
– množstevní
Cena po úpravách:
– Náklady
Zisk

Obrázek 2 Retrográdní kalkulace
(vlastní zpracování dle Popesko a Papadaki, 2016)

4.2.3 Dynamická kalkulace

Její hlavní myšlenkou je odděleně sledovat variabilní a fixní náklady. Tato kalkulace vychází z odděleného sledování přímých a nepřímých nákladů a členění podle fází reprodukčního

procesu. Zároveň kalkulace odpovídá, jak budou náklady v jednotlivých fázích ovlivněny změnami objemu prováděných výkonů. (Popesko a Papadaki, 2016)

Přímé (jednicové) náklady	
Ostatní přímé náklady	-variabilní -fixní
<hr/>	
Přímé náklady celkem	
Výrobní režie	- variabilní - fixní
<hr/>	
Vlastní náklady výroby	
Přímé prodejní náklady	- variabilní - fixní
Prodejní režie	- variabilní - fixní
<hr/>	
Vlastní náklady výkonu	
Správní režie	
<hr/>	
Úplné vlastní náklady výkonu	

Obrázek 3 Dynamická kalkulace (Král, 2018)

4.2.4 Kalkulační vzorec se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů

Podle Strouhala (2016) je tato kalkulace modifikací kalkulace variabilních nákladů. Fixní náklady se neposuzují jako nedělitelný celek. Rozčlenění vychází z oddělení fixních nákladů, alokovaných na principu příčinné souvislosti, od fixních nákladů přiřazovaných podle jiných principů.

CENA po úpravách
- Variabilní náklady výrobku
• jednicové náklady
• variabilní režie
<hr/>
MARŽE I
- Fixní výrobné náklady
<hr/>
MARŽE II
- Fixní náklady skupiny výrobků
<hr/>
MARŽE III
- Fixní náklady podniku
<hr/>
ZISK (ztráta) v průměru připadající na výrobek

Obrázek 4 Kalkulační vzorec se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů (vlastní zpracování dle Strouhala, 2016, s. 91)

4.3 Absorpční kalkulace

Často nazývaná, jako kalkulace úplných nákladů. Do této kalkulace se započítávají veškeré náklady. (Synek a kol., 2011)

Novák (2018) upřesňuje, že se do kalkulace přiřazují nejen přímé (variabilní) náklady, ale také režijní (fixní) náklady, přičemž pozornost není věnována odlišným příčinným souvislostem vzniku těchto nákladů v porovnání s náklady variabilními.

Kalkulace plných nákladů je charakteristická statickým zobrazením kalkulovaných hodnotových veličin výkonu, vyjadřuje náklady a zisk výkonu pouze v případě, že se nemění objem a sortiment prováděných výkonů. Kalkulace tedy má vypovídající schopnost o jedné variantě činností, která je daná konkrétním množstvím a strukturou výkonů. Pro tuto uvedenou vlastnost není kalkulace plných nákladů vhodnou informací pro rozhodování o struktuře a variantách sortimentní skladby výkonů. (Fibírová a kol., 2020)

Král (2018) doplňuje, že absorpční kalkulaci není vhodné využívat dále pro rozhodování o dolním limitu cen prodávaných výkonů nebo o tom, zda je výhodnější určitou součást vyrábět ve vlastní režii nebo nakupovat.

Absorpční kalkulace tedy především slouží pro účely dlouhodobého (strategického) rozhodování nebo pro účely cenových rozhodování. Pro cenová rozhodování je informace o plných nákladech výkonu velmi významná. (Popesko a Papadaki, 2016)

Král (2018) dále rozvádí význam plné nákladové náročnosti:

- Při dlouhodobých analýzách nákladové náročnosti finálních výkonů.
- Při stanovení, cen individuálně prováděných zakázek.
- Pro vyjádření vázanosti nákladů ve vytvářených vnitropodnikových zásobách.
- Pro vyjádření dlouhodobého přínosu prodávaných výkonů k celkovému zisku.
- Pro věrné zobrazení změny stavu vnitropodnikových zásob.
- Pro rozsáhlou skupinu reprodukčních úloh.

4.3.1 Kalkulace dělením

Kalkulace dělením je založena na rozdělení nákladů na kalkulační jednici prostým dělením celkové výše rozvrhovaných nákladů počtem kalkulačních jednic. (Landa, 2008)

Popesko a Papadaki (2016) kalkulace dělením je nejjednodušší metodou nákladové kalkulace. Tato kalkulace může být využita pouze v podnicích se stejnorodou hromadnou výrobou.

Synek a kol. (2011) kalkulace dělením se člení takto:

- Prostá kalkulace dělením.
- Stupňovitá kalkulace dělením.
- Kalkulace dělením s poměrovými čísly.

Prostá kalkulace se tedy využívá nejčastěji v hromadné výrobě například při těžbě uhlí a rud, výrobě piva, limonád apod. Ve strojírenství jen při omezeném výrobním sortimentu například výroba turbín nebo motorů.

Stupňovitá kalkulace dělením je velice podobná prosté kalkulaci dělením. Jediný rozdíl je, že v tomto případě se rozlišují výrobní náklady a náklady správní, odbytové. Výrobní náklady se tedy rozpočítávají na počet vyrobených výrobků, správní a odbytové na počet prodaných výrobků. Čímž se zajistí, že výrobky, které daném období nebyly prodány, nebudou zatěžovány odbytovými náklady. (Taušl Procházková, 2018)

Metoda dělením s poměrovými čísly je využitelná především při tvorbě stejnorodých výkonů, které se liší jediným podstatným parametrem, a to například velikostí, váhou, tvarem apod. (Strouhal, 2014)

Král (2018) dále doplňuje, že tato kalkulace přiřazuje společné náklady výkonům na základě jejich příčinného vztahu k tzv. přepočtené jednici, která vyjadřuje rozdílnou nákladovou náročnost konkrétního výkonu.

4.3.2 Přirážková kalkulace

Metoda přirážková někdy také nazývaná jako zakázková kalkulace patří mezi tradiční kalkulační systémy a je plně absorpční. Lze ji využít ve výroбах zakázkových, ale i v malosériových či velkosériových. Nachází tedy uplatnění všude tam, kde dochází k vytváření různorodých produktů. (Novák, 2018) Oproti kalkulaci dělením se náklady v této metodě rozlišují na jednicové, přiřazované nositelům nákladů bezprostředně, a režijní, které se rozdělují nepřímo pomocí vztahových veličin a přirážek. Každý výrobek by měl být zatížen těmi náklady, které skutečně způsobil. (Wöhe a Kislingerová, 2007)

Taušl Procházková (2018) přibližuje, že režijní přirážka může být vyjádřena, jako procentuální vůči rozvrhové základně. Vypočítá se jako podíl režijních nákladů na nákladový druh, který se zvolí jako rozvrhová základna. Dále může být vyjádřena jako sazba v Kč (podíl režijních nákladů na jednotku naturální rozvrhové základny).

Foltínová (2011) hodnotová rozvahová základna je lehce zjištělná a kontrolovatelná oproti naturální základně. Skutečná hodnotová základna se zjišťuje za pomoci účetnictví, zatím co naturální základna se zjišťuje méně spolehlivou operativní evidencí.

Nepřímé náklady jsou v rámci přirážkové kalkulace objektu alokace připočítávány proporcionálně k výši zvolené rozvrhové základny. Při alokaci nepřímých nákladů je tedy nutné nejdříve stanovit veličinu, podle níž lze alokaci provádět. Jelikož se přirážková kalkulace využívá v heterogenní výrobě, je potřeba nalézt veličinu či měřítko, které umožní co nejpřesněji vyjádřit podíl nepřímých nákladů, jejichž spotřebu daný výkon vyvolal. (Popesko a Papadaki, 2016)

Při výběru rozvrhované základny se vychází ze zásady příčinnosti (nepřímé náklady jsou v příčinné závislosti na změnách rozvrhové základny) a ze zásady poměrnosti (náklady jsou rovnoměrně rozvrhovány, a to nejčastěji podle technologických charakteristik). Rozvrhová základna by měla být snadno zjištělná, stálá a dostatečně velká ve vztahu k nepřímým nákladům. Pro každý druh nepřímých nákladů je potřeba najít vhodnou rozvrhovou základnu. Pro alokaci režijních nákladů prostřednictvím rozvrhové základny je možné použít např. přímé mzdy, přímý materiál, součet přímých mezd a přímého materiálu, strojní hodiny, hmotnost výrobku, objem prodaných výrobků v kg apod. (Martinovičová, 2019)

Novák (2018) k rozvrhové základně dále dodává, že se uplatňuje buď to sumačně (jedna rozvrhová základna pro jeden velký souhrn režii), nebo v diferencované variantě (různé rozvrhové základny pro různé skupiny režijních nákladů).

U sumační přírážkové kalkulace se tedy vychází z předpokladu, že veškeré nepřímé či režijní náklady se vyvíjejí úměrně univerzální rozvrhové základně. (Popesko a Papadaki, 2016)

Král (2018) přibližuje, že se v současné praxi uplatňuje spíše diferencovaná přírážková kalkulace.

S výše uvedeným souhlasí i Tóth (2018), metoda volící vícero rozvrhových základen pro sumu nepřímých nákladů vztahujících se k nákladovému středisku až na nákladové místo. Čím více jsou rozčleněné jednotkové náklady a rozdělené nepřímé náklady podle nákladových středisek, tím má získaná přírážka nebo sazba vyšší vypovídací schopnost.

Synek a kol. (2011) zmiňují tzv. **metodu strojových přírážek**. Tato metoda je jednou z přírážkových metod kalkulace. Náklady se zjišťují pro každý stroj a jejich součet se zúčtovací období dělíme počtem hodin provozu stroje. Tím lze dosáhnout přírážky režie na jednu hodinu příslušného stroje. Podle spotřeby strojového času na jednotlivé výrobky lze promítnout náklady do kalkulací výrobků.

Celopodniková režijní sazba průměruje hodnotu režijní přírážky pro jednotlivá pracoviště a může tak zkreslit skutečnou výši nákladů, které s daným výkonem souvisí. Druhou možností je použití individuálních režijních sazeb pro jednotlivé útvary či střediska firmy. Tato metoda se nazývá **středisková režijní sazba**. Pro popis objektu, kterému jsou režijní náklady v rámci střediskové přírážkové kalkulace přiřazeny, se používá termín nákladové středisko. (Popesko a Papadaki, 2016)

Novák (2018) dále zmiňuje omezení metody přírážkové kalkulace, což může mít i za následek nepřesného rozhodování a řízení nákladů. Při využití úplné absorpce nákladů se může stát při přiřazování nákladů produktům nebo službám tzv. undercosting nebo overcosting. Jedná se tedy o situaci, kdy je produkt nákladově podhodnocen, tedy ve skutečnosti spotřebovává více nákladů, než kolik se mu původně alokovalo. V opačném případě může nastat nadhodnocení. Produktu je tedy přiřazeno daleko více nákladů, než ve skutečnosti spotřebovává.

Taušl Procházková (2018) upozorňuje na další omezení, a to konkrétně na to, že režijní náklady jsou nestálé. V důsledku nárůstu cen vstupních materiálu nebo přímých mezd

pracovníků dojde při využití přírážkové kalkulace i k nárůstu režie, a to i přesto, že režijní náklady zůstaly stejné.

4.4 Neabsorpční kalkulace

Neboli kalkulace neúplných nákladů. Dochází zde ke kalkulaci pouze přímých nákladů. (Synek a kol., 2011) Tento druh kalkulace vznikl jako reakce na značné nepřesnosti v úplném přiřazování nákladů, resp. Na chybějící příčinný vztah některých nepřímých nákladů k výkonům, což mělo následek nízké vypovídající schopnosti pro potřeby managementu. (Novák, 2018)

Taušl Procházková (2018) dále rozvíjí, že má kalkulace neúplných nákladů své limity v případě dlouhodobého či cenového rozhodování. Nepřímé náklady se zde nevztahují ke konkrétnímu výkonu podniku, ale k časovému období. Nekalkulují se do kalkulace výkonu a jsou následně uhrazeny z rozdílu mezi variabilními náklady výkonu a cenou produktu. Čížinská (2018) dodává, že tento rozdíl se nazývá příspěvek ke krytí fixních nákladů a tvorbě zisku nebo také jako krycí příspěvek.

Metoda variabilních nákladů se stala velmi efektivním nástrojem operativního řízení a bývá využitelná pro krátkodobá manažerská rozhodnutí na existující kapacitě. (Popesko a Papadaki, 2016)

Je třeba zdůraznit, že kalkulace neúplných nákladů vycházejí z předpokladu neměnnosti fixních nákladů, při jejich změně je třeba sestavit novou kalkulaci. Kalkulace neúplných nákladů pomáhají určit především:

- Jak jednotlivé druhy výrobků přispívají k výsledku hospodaření.
- Jaké je pořadí výhodnosti výrobků a optimální výrobní sortiment.
- Zda je výhodnější určitou součást vyrobit nebo nakoupit.
- Zda je výhodnější určité zařízení nakoupit nebo najmout. (Synek a kol., 2011)

4.4.1 Kalkulace variabilních nákladů

Tato kalkulace přiřazuje konkrétnímu výkonu náklady až po předchozím rozlišení příčin jejich vzniku a odlišení nákladů vyvolaných konkrétním výkonem či dávkou výkonů, tedy nákladů variabilních a fixních. Kalkulace variabilních nákladů, kalkulace marže, poskytuje vedení klíčové informace pro řízení nákladů a zisku, pro rozhodování o prodeji výkonu v měsících se podmínkách tržního prostředí. (Fibířová a kol., 2020)

Popesko a Papadaki (2016) uvádí, že kalkulace variabilních nákladů se v praxi využívá v několika variantách, které se liší odlišným přístupem ke strukturalizaci fixních nákladů. V zásadě lze rozlišit dvě základní varianty této metody. A ty jsou:

- Jednostupňovou kalkulaci variabilních nákladů.
- Vícestupňovou kalkulaci variabilních nákladů.

Jednostupňová kalkulace, jenž je nejvíce využívána varianta kalkulace variabilních nákladů předpokládá, že fixní náklady organizace tvoří jednu homogenní skupinu nákladů, která se vztahuje k organizaci jako celku.

Hradecký (2008) uvádí, že přehled o rozvrstvení fixních nákladů podává modifikace kalkulace variabilních nákladů se stupňovitým výpočtem příspěvku na úhradu fixních nákladů a zisku. Fixní náklady se obvykle člení do těchto čtyř skupin:

- Fixní náklady výrobku.
- Fixní náklady skupiny výrobků.
- Fixní náklady útvaru.
- Fixní náklady řízení podniku jako celku.

Základní omezení této kalkulace je spojeno s vymezením fixních a variabilních nákladů. Ačkoliv se toto členění ve vztahu k objemu výkonů jeví jako nesporné, je potřeba si uvědomit, že vychází z pohledu na podnikatelskou činnost jako na nepřetržité řazení stejně dlouhých časových intervalů. Toto vnímání času není vhodnou abstrakcí pro řadu rozhodovacích úloh dlouhodobého charakteru, kde čas vystupuje jako odhadovaná proměnná veličina. (Kráal, 2018)

4.4.2 ABC kalkulace

Activity-based costing používá a rozvíjí obecně metody klasického tradičního rozpočtování a plánování. Jinak, ale zachází s nepřímými náklady, především na služby a podpůrnou režii, a bere v úvahu vnitrofiremní procesy spojené s jednotlivými aktivitami firmy. (Petřík, 2009) ABC kalkulace přesněji náklady na produkt než tradiční metody. Děla to, tak že kategorizuje všechny nepřímé náklady podle činností, sleduje nepřímé náklady k těmto činnostem a přiřazuje tyto náklady k výrobkům nebo službám pomocí nákladového ukazatele souvisejícího s příčinou vzniku nákladů. Jinými slovy, ABC odráží příčinné vztahy mezi náklady a jednotlivými procesy, výrobky, službami nebo zákazníky. (Crosson, 2014)

Landa (2008) uvádí, že hlavním podnětem vzniku metody jsou podstatné změny probíhající v podnikatelském procesu, zejména pak:

- Značný nárůst struktury prováděných výkonů.
- Narůstající nároky na kvalitu poskytovaných výkonů.
- Nutnost dodávat široký sortiment výkonů v kratších časových intervalech.
- Zkrácení doby životnosti nabízených produktů.
- Nutnost diverzifikace charakteru výkonů, poskytovaných i v rámci jednoho sortimentního druhu.

V praxi se již ukázalo, že přiřazování nákladů objektům měřením skutečných výkonů jednotlivých prováděných činností a aktivit je jedinou možností, jak eliminovat paušalizování nákladů v různých zjednodušených způsobech alokace. (Popesko a Papadaki, 2016)

Drury (2012) přibližuje postup při aplikaci ABC následovně:

- První krok je přiřadit nepřímá náklad k jednotlivým definovaným aktivitám. Přiřazení se provádí na základě vztahové veličiny nákladů.
- V druhém kroku se zjistí celkové náklady na jednotlivé aktivity, vymezí se vztahová veličina aktivity. Neboli také označován jako nákladový nositel a stanoví se náklady na jednotku aktivity.
- V posledním kroku se určí náklady na předmět alokace, tedy nákladový objekt na základě nákladů na jednotku aktivity a objemu těchto jednotek, které jsou objekty alokace spotřebovány.

Metoda ABC je ovšem značně náročná na rozsah zjišťovaných dat. Jejich objem vzrůstá jednak v přímé míře k počtu hodnocených aktivit, jednak i při zajištění informace, kolik jednotek dílčí aktivity se vztahuje k určité části prováděného sortimentu finálních výkonů. Efektivnost využití těchto dat je navíc podstatně ovlivněna tím, jak přesně se podaří kvantifikovat proporce nákladů závislých a nezávislých na objemu hodnocené aktivity. Při podrobnější analýze dílčích aktivit vznikají potíže s přiřazováním nákladů, které jsou společné více aktivitám. (Král, 2018)

4.5 Rozpočetnictví

Dle Synka (2011) je rozpočetnictví primární nástroj finančního a vnitropodnikového řízení. Zaměřuje se na stanovení budoucích nákladů, výnosů, hospodářského výsledku, příjmů a výdajů, které vyplývají z dlouhodobých i krátkodobých cílů podniku, a na kontrolu plnění těchto cílů.

Hansen (2015) souhlasí s výše uvedeným, a to, pokud je rozpočet využit pro plánování, napomáhá pro převedení cílů a strategií do operativních podmínek. Dále je rozpočet kriticky důležitý pro plánování a kontrolu. Rozpočty jsou tedy množstevní plány zaměřené na budoucnost. Fibírová a kol. (2020) dále rozvíjí, že rozpočetnictví představuje relativně samostatnou problematiku hodnotového řízení nákladů. Jejich účel je sestavování a vyhodnocování rozpočtů.

Čechová (2011) člení rozpočty na:

1. Rozpočty pevné nebo variantní.
2. Rozpočty přírůstkové nebo tzv. od nuly.
3. Rozpočty klouzavé nebo časově vymezené.
4. Rozpočty sestavené na dílčí aktivity nebo rozpočet celkové činnosti.
5. Rozpočet limitní nebo rozpočet nelimitovaný.

Dle (Popeska a Papadaki, 2016) má fáze rozpočtového procesu tuto podobu:

1. Příprava rozpočtu, která je spojena se sběrem dat a informací potřebných pro tvorbu rozpočtů.
2. Sestavení rozpočtu, jež se skládá z jednotlivých základních rozpočtů a souhrnných podnikových rozpočtů.
3. Kontrolu plnění rozpočtu a identifikace odchylek, která spočívá v průběžném srovnávání skutečných a rozpočtových hodnot a identifikuje odchylky.
4. Odstranění odchylek, v jehož rámci se odstraňují negativní dopady odchylek, a zavádí se opatření, které slouží k zamezení budoucího vzniku odchylek.

5 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

První kapitola se zaměřuje na účetnictví rozlišující mezi finančním a manažerským účetnictvím. Finanční účetnictví poskytuje základní přehled o majetku, závazcích a výsledku hospodaření podniku, sleduje externí normy a zákony. Manažerské účetnictví je více zaměřeno na interní potřeby podniku, poskytuje detailní informace pro efektivní řízení a rozhodování manažerů. Kapitola zdůrazňuje rozdíly mezi oběma typy účetnictví v přístupu k informacím, jejich účelu a uživatelích.

Druhá kapitola se zabývá náklady v podniku, definovanými jako účelově vynaložená spotřeba výrobních faktorů. Rozlišuje mezi finančním a manažerským pojetím nákladů. Finanční pojetí náklady vnímá jako úbytek ekonomického prospěchu, zatímco manažerské přihlíží k ekonomickým a oportunitním nákladům klíčovými pro rozhodování. Kapitola zdůrazňuje rozdílné vnímání nákladů v teorii a praxi mezi ekonomy, účetními a manažery.

Třetí kapitola se zaměřuje na klasifikaci nákladů podniku zdůrazňující její význam pro řízení nákladů a jejich efektivní strukturování. Představuje druhové členění nákladů rozdělující je dle původu a vztahu k výrobním faktorům a účelové členění třídící náklady podle místa vzniku a odpovědnosti. Kapitola dále popisuje kalkulační členění pro přesnější alokaci nákladů a rozlišuje mezi variabilními a fixními náklady v závislosti na objemu produkce. Toto členění je klíčové pro pochopení, jak se náklady mění s různou úrovní podnikové aktivity.

Čtvrtá kapitola se věnuje kalkulaci nákladů a jejich významu pro podnikové hospodaření. Představuje rozdílné kalkulační metody a vzorce, včetně tradičních a sofistikovanějších přístupů k alokaci režijních nákladů, a jejich uplatnění pro řízení nákladů. Zmíněny zde jsou také různé formy kalkulace, jako jsou absorpční a neabsorpční kalkulace, přírážkové metody a kalkulace variabilních nákladů, společně s modernějším přístupem Activity-based costing (ABC). Na závěr se tato kapitola krátce věnuje rozpočetnictví, jakožto primárnímu nástroji plánování.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

6 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

SIConsult Zlín s.r.o., se zabývá převážně poskytováním služeb v oblasti strategického řízení a rozvoje, HR, controllingu, účetnictví a získávání dotací. Za vznikem společnosti SIC stojí Martin Vančura a Lenka Horáková. Sídlo společnosti se nachází v Želechovicích nad Dřevnicí.

6.1 Základní údaje

Právní forma: Společnost s ručením omezeným

Základní kapitál: 3 200 000 Kč

Statutární orgán: jednatel

Počet zaměstnanců: 16

Počet společníků: 2

Předmět podnikání:

Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona

Obory činnosti:

Zprostředkování obchodu a služeb;

Nákup, prodej, správa a údržba nemovitostí;

Poradenská a konzultační činnost, zpracování odborných studií a posudků;

Výzkum a vývoj v oblasti přírodních a technických věd nebo společenských věd;

Mimoškolní výchova a vzdělávání, pořádání kurzů, školení, včetně lektorské činnosti;

Poskytování technických služeb;

Činnost účetních poradců, vedení účetnictví, vedení daňové evidence

Technicko-organizační činnost v oblasti požární ochrany

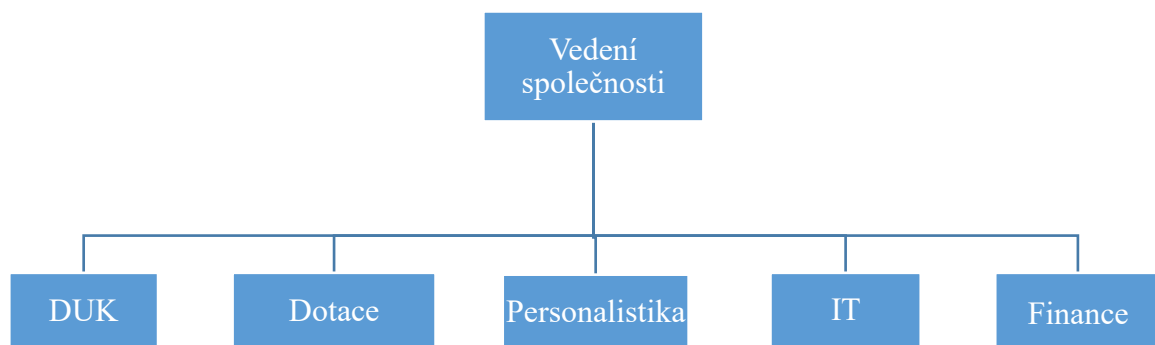
Poskytování služeb v oblasti bezpečnosti a ochrany zdraví při práci

6.2 Vnitřní organizační struktura podniku

Statutární orgán společnosti tvoří dva jednatele, Ing. Martin Vančura a Ing. Lenka Horáková. Společnost má tedy dva jednatele, kteří jsou oprávněni zastupovat společnost při právním

jednání, každý samostatně. Paní Horáková řídí část podniku, který se zaměřuje na HR, zatímco pan Vančura se orientuje převážně na controlling, účetnictví a dotační programy.

Momentálně má poradenská společnost 16 zaměstnanců. Vzhledem k tomu, že se podnik zaměřuje na širší spektrum poradenských služeb, každý zaměstnanec má jasně definované kompetence a odpovědnost v jednotlivých sekcích podniku. Jednotliví zaměstnanci se tedy soustředí například na účetnictví, personalistiku, finanční řízení, dotace, projektové řízení, daňové poradenství.



Obrázek 5 Organizační struktura společnosti (vlastní zpracování)

6.3 Jednotlivé poradenské oblasti podniku

Následující podkapitola více přibližuje problematiku, kterou se společnost zabývá.

6.3.1 Lidské zdroje

SIC se rovněž zaměřuje na poskytování poradenských služeb v oblasti lidských zdrojů. Snaží se pokrýt všechny požadavky klienta a zaměřuje se například na firemní strategii a firemní kulturu, nábor a přijímání zaměstnanců, rozvoj a vzdělávání, odměňování a vytváření personálního oddělení na klíč.

6.3.2 Dotační poradenství

Dotační poradenství je jednou z hlavních konkurenčních výhod společnosti. SIC se na tento specifický obor velmi zaměřuje a snaží se klienta provést celým procesem. Nejprve poskytuje službu v podobě hledání příležitosti a posouzení investičního záměru, tedy zda má žádost o dotaci vůbec smysl. Poté se vybírá vhodný dotační program a klientovi je zajištěna veškerá administrativa, včetně realizace výběrového řízení na dodavatele. Společnost dále

zajišťuje péči o projekt po obdržení dotace a asistuje při následných kontrolách, které mohou klientovi nastat. Dotační poradenství je skutečně jedním z hlavních zaměření podniku a společnost se pyšní až 90% úspěšností. Dosud bylo uskutečněno 110 dotačních projektů v celkové hodnotě 1,8 miliardy Kč.

6.4 Daně, účetnictví a finance

Poslední oblastí, kterou se společnost zabývá, jsou daně, účetnictví a controlling. Klientovi je poskytována péče v rámci vedení finančního účetnictví, které slouží k sběru užitečných dat. Takto získané informace napomáhají pro řízení klientovi společnosti a také je snaha o co největší snížení základu daně. Dále společnost nabízí, také další služby v podobě vytváření kalkulací, řízení finančních toků, plánování rozpočtů, analyzování a reporting.

6.4.1 Řízení a rozvoj firmy

Řízení a rozvoj firmy je hlavním zaměřením poskytovaných poradenských služeb. Podnik nabízí nezaujatý pohled zvenčí a komplexní konzultace, které poskytují různé perspektivy na situaci v podniku. Nejprve se vyhodnocuje aktuální systém řízení klienta a identifikují se slabé stránky a příležitosti pro růst firmy. Následně se stanovují jasné cíle a průběžně se kontroluje jejich plnění. Poradenská činnost zahrnuje i strategická rozhodnutí a přípravu klientovy firmy na expanzi, prodej nebo zotavení se z krize

6.5 Vize společnosti

Vizi je především budování partnerství – mezilidských i obchodních. Podnik si zakládá na tom, aby každá spolupráce odpovídala hodnotám, kterým věří. Přesvědčení, že zaměstnanci jsou klíčem k úspěšnému fungování firmy. U klientů společnost vytváří systém zodpovědnosti jednotlivců za výsledek celku. Spoléhá se na důvěru a rozvoj lidí, stejně jako na dodržování nastavených pravidel. Jedno bez druhého totiž nemůže fungovat.

6.6 Hodnoty společnosti

Následující podkapitola se věnuje hodnotám společnosti. A zaměřuje se na tři hlavní aspekty. Tím je otevřenost, smysluplnost a profesionalita.

6.6.1 Otevřenost

Vztahy s klienty i uvnitř firmy se staví na vzájemné důvěře a respektu. Společnost nabízí upřímnou zpětnou vazbu a totéž očekává i od jejich klientů. Nebojí se nových příležitostí a trendů.

6.6.2 Smysluplnost

Firma chce navrhnout jen taková řešení, o kterých je přesvědčena, že budou mít pro klienta přínos. Chce, aby všichni firemní zaměstnanci pracovali na smysluplných projektech a mohli se radovat z úspěchů s klienty.

6.6.3 Profesionalita

Buduje dlouhodobé vztahy, založené na spolehlivosti a zodpovědnosti. Každý firemní zaměstnanec na sobě neustále pracuje a rozvíjí své schopnosti, aby si udrželi vysokou profesionalitu a odbornost.

6.7 SWOT analýza vybrané firmy

Na základě interního pozorování ve společnosti a po konzultacích se zaměstnanci a vedením společnosti byla sestavena následující SWOT analýza. Tato analýza představuje silné a slabé stránky firmy a zároveň poukazuje na příležitosti a hrozby, které mohou ovlivňovat společnost v průběhu její existence. SWOT analýza je představena v podobě následující tabulky číslo 1.

Tabulka 1 SWOT analýza (vlastní zpracování)

S – Silné stránky	W – Slabé stránky
Zkušenosti zaměstnanců	Nedostatečné řízení nákladů
Komunikace se zákazníky, služby na míru	Omezené lidské zdroje
Dotační poradenství	Chybějící kalkulace na jednotlivé střediska
O – Příležitosti	T – Hrozby
Státní nebo vládní pobídky	Regulační změny
Zaměření se více na daňovou optimalizaci	Ekonomická recese
Zavedení controllingu do společnosti	Politická nestabilita

Po zpracování SWOT analýzy je zřejmé, že podnik má mnoho silných stránek. Mezi největší silné stránky rozhodně patří nabízení nadstandartních služeb zákazníkům a zaměření se na

služby tak, aby odpovídaly jejich potřebám. Tuto výhodu společnost dokáže využít díky svým zkušeným zaměstnancům, kteří mezi sebou aktivně komunikují napříč středisky. Často se stává, že podnik spolupracuje se zákazníky v rámci poskytování účetního poradenství. Během poskytování služby se u klienta mohou objevit problémy, jako je špatné řízení nákladů. Zaměstnanec ze střediska účetnictví a daně tudíž může získat pomoc od kolegů ze střediska financí, kteří navrhnou zlepšení kalkulací u zákazníka. Tato flexibilita je jednou z největších konkurenčních výhod, které Strojírenské inovační centrum nabízí. Klient může získat nejen ekonomickou péči, ale i pomoc při zpracování dotací, nebo zlepšení v oblasti řízení lidských zdrojů.

Mezi slabé stránky podniku lze zařadit omezené lidské zdroje. Společnost nyní zaměstnává 16 zaměstnanců a počet klientů neustále roste. Nalézt na trhu práce dostatečně kvalifikované a zkušené zaměstnance je mnohdy obtížný úkol, což může omezovat expanzi podniku.

SIConsult je nevýrobní společností, která se zaměřuje pouze na poskytování poradenských služeb. Proto doposud nebyl kladen důraz na řízení nákladů. Ve společnosti se náklady rozdělují dle odpovědnostního členění nákladů do jednotlivých středisek. To vede k přehledu zaměstnanců o nákladech, které oni samotní generují. Ovšem kalkulace či samotný controlling ve společnosti zatím chybí, což je jedna z velkých slabin podniku. Vedení společnosti se ovšem tuto slabinu snaží eliminovat.

Mezi příležitosti lze zařadit státní nebo vládní pobídky. Jelikož podnik nabízí dotační poradenství pro své klienty, můžou tyto dotace zvýšit zájem o jejich získání a zajistit podniku práci. Vláda vytvořila v roce 2024 také nový konsolidační balíček. Jelikož se společnost zaměřuje i na daňovou optimalizaci lze očekávat, že bude o tuto formu poradenství zvýšený zájem.

Mezi hrozby patří regulační změny, které mohou zpřísnit pravidla a standardy, například v oblasti čerpání dotací. Podnik bude muset reagovat na nové předpisy, což může zvýšit provozní náklady. Další hrozbou je bez pochyb ekonomická recese. Již nějakou dobou ekonomika recesi zažívá. To především může zapříčinit to, že klienti sníží či omezí výdaje na poradenské služby, což posléze může vyvolat tlak na snížení cen v konkurenčním prostředí. Tento tlak dokáže zapříčinit dopad na ziskovost společnosti. S tímto souvisí taktéž politická nestabilita. Společnost spolupracuje s vládními agenturami. Nestabilní prostředí může vést k nepředvídatelným rozhodnutím, které mohou negativně ovlivnit podnik, a to kvůli regulacím či fiskální politice.

7 ANALÝZA NÁKLADŮ VE VYBRANÉ FIRMĚ

Následující kapitola se zaměřuje na analýzu nákladů ve společnosti SIConsult Zlín s.r.o. V této kapitole je provedeno podrobnější členění nákladů, konkrétně na druhové, odpovědnostní členění nákladů, kalkulační a ve vztahu k objemu prováděných výkonů. Jako podklad pro následnou analýzu slouží jednotlivé účetní výkazy společnosti. Sledované období pro druhové členění nákladů a její analýzy je vymezeno mezi lety 2019 až 2022. V rámci odpovědnostního členění nákladů, kalkulačního a ve vztahu k objemu prováděným výkonům je časový úsek vymezen na rok 2023. Jako podklad jsou využity interní data firmy. Výstupní informace z těchto analýz budou využity pro další práci v následujících kapitolách.

7.1 Vývoj hospodářského výsledku vybrané firmě

Tato podkapitola se bude převážně věnovat pozorování vývoje výsledku hospodaření za sledované období 2019-2022.

V následující tabulce číslo 2 je podrobněji rozepsán výsledek hospodaření na jednotlivé položky. Je zde také vypočítána přidaná hodnota, kterou podnik svojí prací generuje. Společnost neustále navyšuje své výkony, lze tedy u nich vidět stoupající trend. Ovšem výkonová spotřeba se spíše pohybuje na stejné úrovni, jelikož přidaná hodnota vzniká rozdílem mezi výkony a výkonovou spotřebou, lze také vyzorovat rostoucí trend i u této položky. Společnost neobchoduje se zbožím, ale zaměřuje se výhradně na poskytování služeb, díky čemuž je obchodní marže ve všech obdobích nulová. Přidanou hodnotu ovlivňují neustále zvyšující se výkony a spíše stagnující výkonová spotřeba.

Ve třech obdobích byly výsledky hospodaření společnosti velmi podobné, ale v jednom roce došlo k výrazné odlišnosti. Konkrétně v roce 2020 dosáhla společnost nejlepšího hospodářského výsledku. Podrobnější rozbor tohoto úspěchu, zvláště s ohledem na poměr nákladů k celkovým výnosům, je detailněji popsán v tabulce číslo 3 níže.

Ačkoliv došlo na zmíněné snížení hospodářského výsledku, je rozhodně pozitivní, že společnost za celé sledované období nepřešla do ztráty.

Tabulka 2 Vývoj hospodářského výsledku ve sledovaném období (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2019	2020	2021	2022
Obchodní marže	0	0	0	0
Výkony	10149	14365	14555	16621
Výkonová spotřeba	1604	2860	3087	2873
Přidaná hodnota	8545	11505	11468	13748
Provozní VH	1619	3708	1342	1532
Finanční VH	-23	-51	-21	-223
VH před zdaněním	1 596	3 657	1321	1309
VH po zdanění	1 284	2 973	1 086	1 036

V tabulce číslo 3 jsou uvedeny základní ekonomické výsledky společnosti v rozmezí let 2019–2022. Konkrétně se jedná o výnosy, celkové náklady, hospodářský výsledek a procentuální podíl nákladů na výnosech.

Tento podíl více přibližuje, z jakého důvodu byl hospodářský výsledek v roce 2020 nejvyšší. Podíl nákladů k výnosům se v tomto období pohyboval v nejnižší hodnotě, a to pouze asi okolo 85 %. I z tohoto důvodu byl zisk oproti jiným létům vyšší, a to až o dva miliony korun.

V dalších letech nastal prudší nárůst nákladů, což ovlivnilo výsledný hospodářský výsledek, neboť oproti nákladům rostly výnosy pomaleji. To samozřejmě zapříčinilo snížení výsledného zisku. Přesně jaké položky v oblasti nákladů vzrostly bude upřesněno v následující podkapitole.

Důležité také je, že podnik nebyl ztrátový ve sledovaném období, a to i napříč bouřlivé situaci během COVID-19. Zajímavostí také je, že rok 2020, kdy pandemie naplno udeřila v České republice a vznikla řada opatření, má podnik nejlepší rok ze sledovaných let. Tato skutečnost je způsobena úspěšným dokončením dotačních programů, na kterých zaměstnanci podniku pracovali několik let před pandemií. Zároveň vláda vytvářela dotační pobídky i v období pandemie se zaměřením především na vzdělávání, které společnost využila ve svůj prospěch. Zároveň se kvůli finančnímu účetnictví tedy velmi často stává časový nesoulad mezi náklady a výnosy, které jsou tvořeny ve středisku dotace. Toto oddělení je velmi specifické a má i své pravidla kvůli legislativě dotačního poradenství.

Tabulka 3 Podíl výnosů k nákladům 2019-2022 (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2019	2020	2021	2022
Výnosy celkem	15 430	20 228	23 564	24 507
Náklady celkem	14 146	17 255	22 478	23 471
HV po zdanění	1 284	2 973	1 086	1 036
Podíl nákladů k výnosům	91,68 %	85,30 %	95,39 %	95,77 %

7.2 Druhové členění nákladů ve vybrané firmě

V této podkapitole budou náklady více rozebrány na jednotlivé položky. Tabulka číslo 4 nacházející se v této části obsahuje druhové členění nákladů podniku, tak jak jsou obvykle zaznamenány za pomoci finančního účetnictví. Data byla získána z jednotlivých výkazů zisků a ztrát společnosti. V následující tabulce číslo 5 a 6 budou uplatněny absolutní ukazatele. Přesněji řečeno se jedná o analýzu vertikální a horizontální.

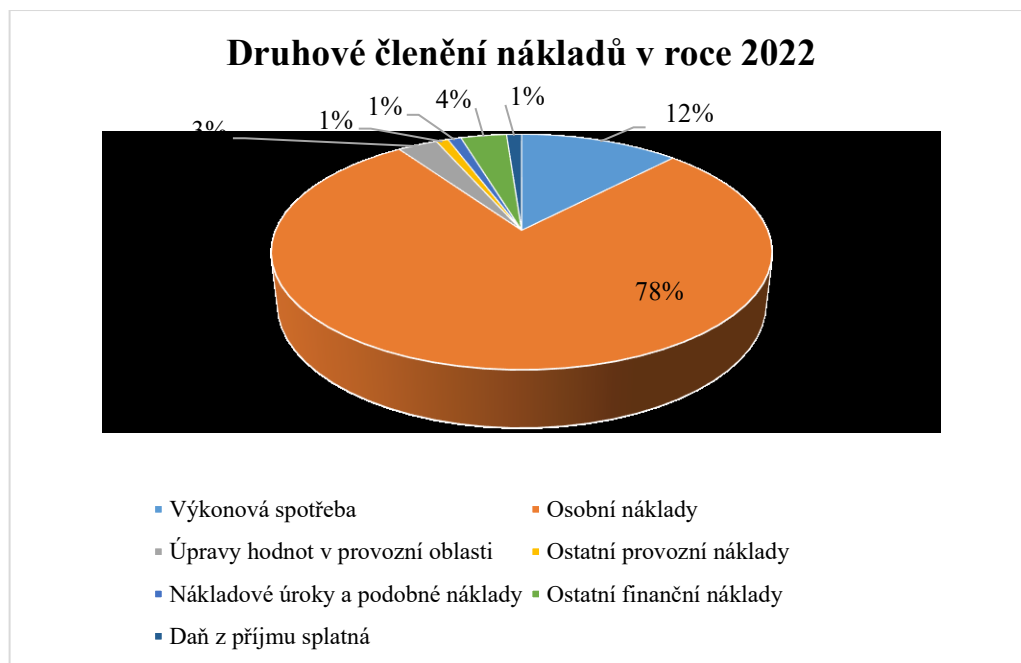
Analýza vertikální je založena na procentním rozboru finančních výkazů, vyčísluje procentuální podíl položek na celku. Tedy v tomto případě vyjadřuje podíl jednotlivých položek nákladů na celkové roční náklady. Kdežto horizontální analýza je založena na principu trendů. Za pomoci této analýzy lze sledovat vývoj položek finančních výkazů v čase. Lze tak vyhodnotit změny jednotlivých nákladových položek napříč sledovaným obdobím.

Tabulka 4 náklady za sledované období (vlastní zpracování)

v tis. Kč.	2019	2020	2021	2022
Výkonová spotřeba	1 604	2 860	3 087	2 873
- spotřeba materiálu a energie	212	485	1 103	1 049
- služby	1 392	2 375	1 984	1 824
Osobní náklady	11 656	12 934	17 689	18 319
Úpravy hodnot v provozní oblasti	437	515	587	718
Ostatní provozní náklady	114	139	404	221
Nákladové úroky a podobné náklady	0	0	0	239
Ostatní finanční náklady	23	123	476	828
Daň z příjmu splatná	312	684	235	273

Náklady celkem	14 146	17 255	22 478	23 471
-----------------------	--------	--------	--------	--------

Rozložení jednotlivých položek je zobrazeno v grafu níže. Data, jež byla využita pro tento graf, jsou za období 2022.



Obrázek 6 Graf druhového členění nákladů v roce 2022 (vlastní zpracování)

Tabulky 5 a 6, tedy přibližují vertikální a horizontální analýzu nákladů podniku ve sledovaném období. Za pomoci vertikální analýzy lze pozorovat, že největším nositelem nákladů je položka osobních nákladů. V roce 2019 dosahoval podíl této položky nejvyšší hodnoty za sledované období, pohyboval se okolo 82 % z celkových nákladů. Tuto skutečnost lze vysvětlit tím, že sledovaná společnost se zaměřuje na poskytování služeb zákazníkům, a proto je klíčové mít kvalitní zaměstnance s odpovídajícím know-how, kteří dokáží poskytovat služby v nejvyšší kvalitě. Udržení takových zaměstnanců je často nákladné. Zároveň jsou mzdy v České republice z důvodu vysokých odvodů na straně zaměstnavatele značně drahé. Odvody dosahují až 33,8 %, což je v porovnání s jinými zeměmi v EU rozhodně nadstandardní. Tato skutečnost je zmiňována především kvůli tomu, že položka osobních nákladů zahrnuje také náklady na sociální a zdravotní pojištění zaměstnance, které platí zaměstnavatel. Vzhledem k tomu, že sledovaná společnost se zaměřuje na poskytování služeb, odpadají některé tradiční náklady, které by vznikly ve výrobním podniku, jako například vyšší spotřeba materiálu či vysoké odběry energie.

Druhou nejvyšší položkou, která byla odhalena pomocí vertikální analýzy, je výkonová spotřeba. Tento náklad se pohyboval ve sledovaném období mezi 11–12 % z celkových

nákladů. Při rozkladu tohoto údaje lze vidět, že v roce 2019 a 2020 představovaly převážnou část výkonové spotřeby nakoupené služby, a to až ve výši okolo 80 %. Od roku 2021 se tyto náklady snížily až o 20 % ve srovnání s celkovými náklady. Mezi náklady, které přispěly k této vysoké hodnotě, patří například nájem kanceláře, opravy vozidel a platby spolupracujícím osobám v projektech. Společnost často využívá služeb externích školitelů, které uplatňuje pro své dotační programy. Ostatní položky ve vertikální analýze se pohybují v řadách několika procent, a jejich podíl na celkových nákladech tudíž není, tak významný.

Tabulka 5 vertikální analýza (vlastní zpracování)

(v %)	Vertikální analýza			
	2019	2020	2021	2022
Výkonová spotřeba	11,34	16,57	13,73	12,24
- spotřeba materiálu a energie	13,22	16,96	35,73	36,51
- služby	86,78	83,04	64,27	63,49
Osobní náklady	82,40	74,96	78,69	78,05
Úpravy hodnot v provozní oblasti	3,09	2,98	2,61	3,06
Ostatní provozní náklady	0,81	0,81	1,80	0,94
Nákladové úroky a podobné náklady	0,00	0,00	0,00	1,02
Ostatní finanční náklady	0,16	0,71	2,12	3,53
Daň z příjmu splatná	2,21	3,96	1,05	1,16
Náklady celkem	100,00	100,00	100,00	100,00

Z pohledu horizontální analýzy lze konstatovat, že náklady meziročně rostou. Ovšem v posledním roce se tento růst zpomaluje. Nárůst nákladů v roce 2022 není tak výrazný jako v předchozích letech. Jedinou položkou, která se v roce 2022 výrazně zvýšila ve srovnání s předchozím obdobím, jsou úpravy hodnot v provozní oblasti, což naznačuje zvýšenou investiční aktivitu společnosti do hmotného majetku. Konkrétně společnost investovala do nemovitosti, kterou nyní využívá jako své hlavní sídlo. V roce 2021 došlo k prudkému nárůstu osobních nákladů, které vzrostly asi o 37 %. V následujícím roce se tyto náklady spíše ustálily a nenavýšily se v takovém objemu. Z důvodu zaměstnání více osob do střediska DUK. Dříve toto středisko mělo pouze jednu zaměstnankyni. Z důvodu expanze podniku do oblasti účetnictví a daňového poradenství byla potřeba navýšit pracovní sílu. Pro zvládnutí pokrytí všech požadavků klientů.

Další položkou, která v rámci sledovaného období projevila větší změny, je výkonová spotřeba. V meziročním srovnání 2019/2020 vzrostla téměř o 80 %. V následujícím roce se sice hodnota této položky zvýšila, ale v daleko menším rozsahu, a to asi kolem 8 %. V roce 2023 tato položka dokonce klesla o necelých 7 %. Celkové náklady mají rostoucí charakter v každém roce sledovaného období, ale kopírují již zmíněný trend jednotlivých dílčích nákladů. Tento trend naznačuje, že v posledním roce se sice zvýšily, ale v daleko nižším rozsahu než v předchozích obdobích. Zvýšení se pohybovalo okolo 4,5 %.

Tabulka 6 Horizontální analýza (vlastní zpracování)

(v %)	horizontální analýza		
	19/20	20/21	21/22
Výkonová spotřeba	78,30	7,94	-6,93
- spotřeba materiálu a energie	128,77	127,42	-4,90
- služby	70,62	-16,46	-8,06
Osobní náklady	10,96	36,76	3,56
Úpravy hodnot v provozní oblasti	17,85	13,98	22,32
Ostatní provozní náklady	21,93	190,65	-45,30
Nákladové úroky a podobné náklady	0	0	100
Ostatní finanční náklady	434,78	286,99	73,95
Daň z příjmu splatná	119,23	-65,64	16,17
Náklady celkem	21,98	30,27	4,42

7.3 Odpovědnostní členění nákladů u vybrané firmy

Tato kapitola představuje nákladové členění, přesně tak jak jej vytváří sledovaná firma. Často se tedy stává chybovost v rámci jednotlivých alokací nákladů a výnosů. Což převážně ukazuje poslední tabulka v této kapitole, která zobrazuje výši nákladů a výnosů, které nebyly alokovány dokonce vůbec. Toto členění bude později opraveno v návrhové části této diplomové práci.

Odpovědnostní členění nákladů ve vybrané firmě, částečně odpovídá organizačnímu členění společnosti. Účetně je rozdělena na osm ziskových středisek a na tři střediska nákladová. Zisková střediska vedou samostatně záznamy poskytnutých služeb, čas strávený

na jednotlivých zakázkách. Každé ziskové středisko, také vykazuje samostatně své náklady a výnosy.

Rozdělení nákladů a výnosů na jednotlivá střediska má v kompetenci účetní společnosti. Po analyzování jednotlivých nákladů se zjistilo často chybné přiřazení nákladů do jednotlivých středisek. Nejčastější chybou bylo nepochopení dané problematice. Jedním z příkladů může být, že jakýkoliv nákup výpočetní techniky se vždy připsal na vrub středisku IT, ačkoliv nákup mířil například do střediska DUK.

Jak již bylo řečeno podnik částečně rozděluje střediska dle organizačního členění. Mezi tyto střediska tudíž patří: dotace, DUK, personalistika, finance. Tyto střediska byla okomentována již v kapitole představení společnosti. Mezi další zisková střediska podnik řadí také IT. Při analýze podniku, však došlo k zjištění, že v uplynulém sledovaném období toto středisko spíše nabývalo charakteru nákladového podpůrného střediska. Dle rozdělení nákladů a výnosů podniku ovšem toto středisko generuje výnosy. Po analýze bylo zjištěno špatná alokace těchto výnosů.

Následující tabulka č. 7 udává přehled jednotlivých nákladových položek ve střediscích dotace, DUK, IT a personalistika za sledované období 2023.

Tabulka 7 Zisková střediska 1 (vlastní zpracování)

Nákladové položky v Kč 2023	Dotace	DUK	IT	Personalistika
Spotřeba materiálu	72 249	3 803	49 975	10 826
Opravy a udržování	10 477	0	53 898	0
Cestovné	5 622	0	0	0
Reprezentace podniku	0	0	0	235
Ostatní služby	307 545	116 989	127 442	459 891
Mzdové náklady	2 668 003	1 272 497	89 163	893 836
Příjmy společníků	66 800	0	8 013	18 617
Zákonné pojištění	873 096	408 627	65 040	153 248
Zákonné sociální náklady	117 948	72 257	19 580	51 663
Ostatní sociální náklady	58 830	0	0	0
Ostatní daně a poplatky	990	0	0	0
Ostatní provozní náklady	14 059	5 991	2 152	4 141

Kurzové ztráty	0	0	2 373	0
Celkem	4 195 619	1 880 164	417 636	1 592 457

Mezi další střediska, která nebyla doposud popsána, patří výzkum a vývoj, ostatní a strategie.

Středisko výzkum a vývoj je orientováno na vyrovnaný rozpočet. Nejedná se tedy o klíčové oblasti podnikání, ale plní spíše podporu podniku.

Do střediska ostatní patří často minoritní činnosti, které se nepřiradily k jiným střediskům. Často se zde přiřazují zakázky typu marketingové studie nebo také poradenství v jakosti a kvalitě.

Strategie je středisko, které slouží pro činnosti v rámci poradenství s rozvojem firem.

Následující tabulka č. 8 udává přehled jednotlivých nákladových položek v ziskových střediscích finance, ostatní, výzkum a vývoj a strategie za sledované období 2023.

Tabulka 8 Zisková střediska část 2 (vlastní zpracování)

Nákladové položky v Kč 2023	Finance	Ostatní	VaV	Strategie
Spotřeba materiálu	3 298	217	60 620	0
Reprezentace podniku	0	6 078	0	0
Ostatní služby	2 891	11 180	687 705	0
Mzdové náklady	308 336	451 917	2 887 524	227 377
Příjmy společníků	1 150	5 225	0	7 185
Zákonné pojištění	38 141	64 393	962 809	0
Zákonné sociální náklady	1 898	3 535	0	0
Ostatní provozní náklady	2 514	758	33 104	0
Celkem	358 228	543 303	4 631 762	234 562

Tabulka č. 9 udává přehled jednotlivých nákladových položek v nákladových střediscích.

Ve středisku nemovitost se alokují náklady spojené se sídlem společnosti, tedy náklady spojeny s úklidem, spotřebou energie, spotřebou hygienických potřeb a také nákupem vybavy interiéru. V režii společnosti alokuje například drobné občerstvení, telefonní služby apod. Ve vedení se objevují náklady na pohonné hmoty, mzdy jednatelů, dary.

Tabulka 9 Nákladová střediska (vlastní zpracování)

Nákladové položky v Kč	Nemovitost	Režie	Vedení
Spotřeba materiálu	315 266	33 222	181 875
Spotřeba energie	79 661	0	0
Opravy a udržování	6 710	12 658	124 096
Cestovné	0	0	20 263
Reprezentace podniku	1 068	28 272	4 785
Ostatní služby	126 814	95 108	306 057
Daně	4 069	2 160	2 804
Příjmy společníků	0	0	50 093
Mzdové náklady	0	647 073	621 569
Zákonné pojištění	0	133 475	504 075
Ostatní sociální náklady	0	44 218	74 982
Dary	0	0	345 000
Ostatní provozní náklady	11 355	68 531	19 065
Kurzové ztráty	0	149	1 592
Ostatní a mimořádní finanční náklady	0	380	0
Celkem	544 943	1 065 246	2 256 256

Následující tabulka č. 10 přibližuje hospodářský výsledek jednotlivých středisek za sledované období 2023. Lze si povšimnout, že i nákladová střediska mají přiřazeny v menším objemu výnosy. Tato analýza tedy odhalila další chyby v alokaci nákladů a výnosů. Zároveň se celkové náklady neshodují v dalších členěních v této práci. Při analýze bylo zjištěno, že společnost mnoho položek nikam nepřiradila, ačkoliv je lze vysledovat a alokovat na jednotlivá střediska. Tato část analýzy tedy odhalila největší nedostatky řízení nákladů ve společnosti.

Tabulka 10 Alokované náklady a výnosy (vlastní zpracování)

Střediska	Náklady celkem	Výnosy celkem
Dotace	4 195 619	7 089 991
DUK	1 880 164	2 188 785

Finance	358 228	949 901
Personalistika	1 592 457	2 720 820
IT	417 636	299 302
Ostatní	543 303	380 600
VaV	4 631 762	1 947 400
Strategie	234 562	756 750
Nemovitost	544 942	0
Režie	1 065 246	9 965
Vedení	2 256 256	58 500
Celkem	17 720 176	16 402 013

Následující tabulka č. 11 přibližuje hospodářský výsledek společnosti za rok 2023. Zároveň lze vypočítat, že společnost nealokovala na žádné středisko náklady ve výši 1 211 342 Kč.

Tabulka 11 Nepřirazené náklady a výnosy 2023
(vlastní zpracování)

Náklady	Náklady celkem v Kč	Výnosy celkem
Nepřirazené	1 211 342	3 156 858
Alokované	17 720 176	16 402 013
Celkem	18 931 518	19 558 871

7.4 Kalkulační členění nákladů ve vybrané firmě

Podstatou analýzy kalkulačního členění nákladů je to, že, jsou náklady rozděleny na přímé a nepřímé. Přímé náklady bezprostředně souvisejí s konkrétním druhem výkonu. Naopak nepřímé náklady jsou také často nazývány jako režijní. Neváží se k jednomu druhu výkonu a zajišťují průběh podnikatelského procesu podniku v širších souvislostech. Pro nepřímé náklady je typické, že se hůře alokují.

Rozdělení nákladů ve společnosti je více nastíněno v následujících tabulkách. V rámci této práce budou využity data za rok 2023.

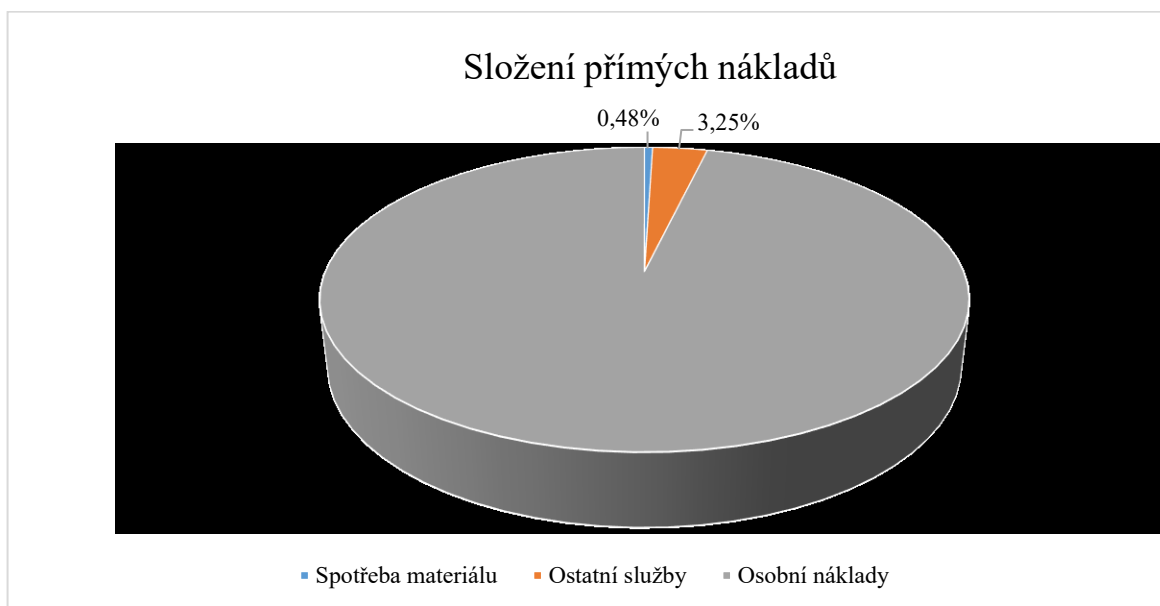
7.4.1 Přímé náklady

Následující tabulka č. 12 zobrazuje rozdělení jednotlivých položek přímých nákladů roku 2023.

Tabulka 12 Rozdělení přímých nákladů roku 2023
(vlastní zpracování)

Přímé náklady	Hodnota v Kč	Podíl
Spotřební materiál	51 821	0,48 %
Ostatní služby	348 087	3,25 %
Osobní náklady	10 298 617	96,26 %
Celkové přímé náklady	10 698 525	100,00 %

Obrázek č. 7 za pomoci grafu lépe přibližuje procentuální podíly jednotlivých položek.



Obrázek 7 Graf složení přímých nákladů (vlastní zpracování)

Jak z tabulky č. 12 tak z obrázku č. 7, lze vyčíst jednotlivé podíly položek přímých nákladů. Náklady tvořící největší část z přímých nákladů jsou osobní náklady. V roce 2023 tvoří téměř 96 % z celkových přímých nákladů. Jelikož se společnost zaměřuje pouze na služby, a tudíž nevyrábí žádné výrobky, tvoří spotřební materiál menšinu a to méně než 1 %. Osobní náklady byly rozvrhnuty na přímé a nepřímé v závislosti na tom, zda zaměstnanci vytvářeli výkon pro zákazníky (přímé náklady), nebo zda vytvářeli výkon na to, aby zajistili chod

společnosti. V ostatních službách, které dosahují okolo 3 % se převážně objevují náklady v souvislosti s outsourcingem, který lze přiřadit k jednotlivým zakázkám. Často v podobě zaplacených lektorů účinkujících na školeních.

7.4.2 Nepřímé náklady

Následující podkapitola více přibližuje rozdělení nepřímých nákladů. Za pomoci tabulky č. 13 lze vyzorovat jednotlivé položky a jejich podíly na celek. Největší podíl nepřímých nákladů tvoří osobní náklady, jejichž podíl na nepřímých nákladech je tvořen až 45 %. Jak již bylo výše zmíněno, do těchto nákladů patří ta část mezd zaměstnanců, jež sloužila pro interní provoz společnosti, například když zaměstnanec zpracovával interní účetnictví společnosti či vypracovával dotaci.

Dalších 16 % z celkových nepřímých nákladů je tvořeno položkou ostatní služby. Jedná se tedy o druhý nejvyšší podíl z celku. V těchto nákladech jsou převážně placeny softwarové programy, které slouží zaměstnancům k vykonávání jejich práce. Jmenovitě se jedná o program Pohoda, který využívá středisko účetnictví, nebo Raynet CRM, jenž je využíván zaměstnanci v dotačním oddělení. Tyto programy jsou tedy dostupné v podobě předplatného za určitý čas. Mezi další typické nepřímé náklady, které se objevují v podniku, patří například nájemné, telefonní služby, internet, úklid kanceláří.

Odpisy tvoří u nepřímých nákladů až 5 % podíl. Společnost má ve vlastnictví automobily, budovu či garáže. Další položkou, jíž tvoří téměř 7 % nepřímých nákladů, je spotřeba materiálu. Jelikož je společnost zaměřena na administrativní činnost, tak se v těchto nákladech nejčastěji objevují kancelářské potřeby, hygienické potřeby anebo také různé vybavení do sídla jak v podobě, elektroinstalace, tak například i nábytku či počítačového vybavení pro jednotlivá střediska.

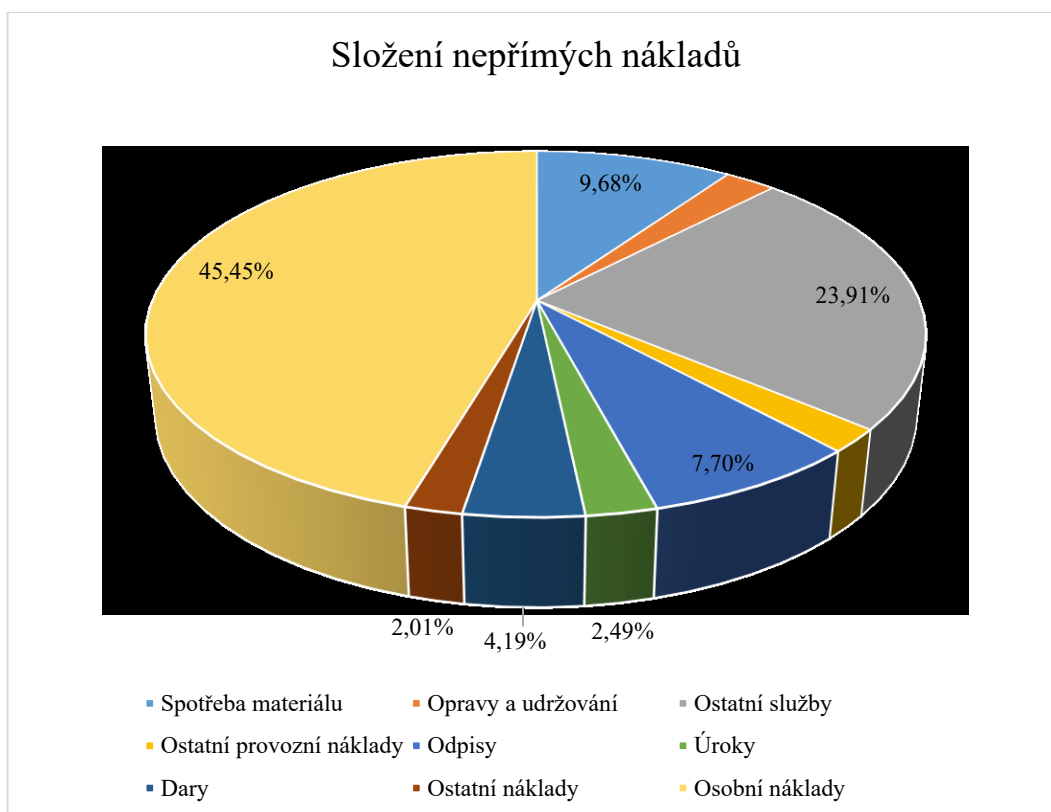
Další položky se pohybují zhruba okolo 1–2 %. Často se tedy jedná o náklady typu pojištění, daně, dary, úroky apod.

Tabulka 13 Rozdělení nepřímých nákladů v roce 2023 (vlastní zpracování)

Nepřímé náklady	Hodnota v Kč	Podíl na nepřímých nákladech
Spotřeba materiálu	797 320	9,68 %
Opravy a udržování	207 839	2,52 %
Ostatní služby	1 968 175	16,29 %
Ostatní provozní náklady	168 505	1,39 %

Odpisy	634 204	5,25 %
Úroky	204 644	1,69 %
Dary	345 000	2,86 %
Osobní náklady	3 741 777	45,45 %
Ostatní náklady	165 529	2,01 %
Celkové nepřímé náklady	8 232 993	100 %

Grafické vyjádření složení nepřímých nákladů se nachází v obrázku číslo 8 níže. Z důvodu zanedbatelné výše některých nákladových položek a zlepšení přehlednosti grafu, byly některé náklady sumarizovány do nové nákladové položky s názvem ostatní náklady.



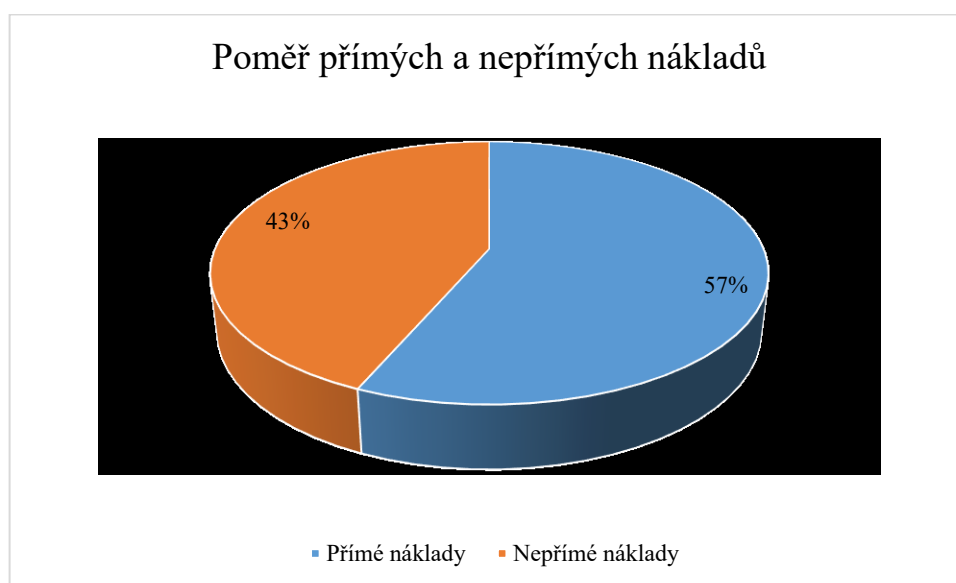
Obrázek 8 Graf složení nepřímých nákladů 2023 (vlastní zpracování)

7.4.3 Poměr přímých a nepřímých nákladů

Tabulka číslo 14 a obrázek číslo 9 vykazují poměr celkových přímých a nepřímých nákladů za rok 2023. Celkové přímé náklady tvoří až 57 % podílu z celkových nákladů a jsou tedy vyšší než náklady nepřímé.

Tabulka 14 Poměr celkových přímých a nepřímých nákladů
(vlastní zpracování)

(v Kč)	Hodnota v Kč	Podíl
Přímé náklady	10 698 525	57 %
Nepřímé náklady	8 232 993	43 %
Náklady celkem	18 931 518	100 %



Obrázek 9 Graf poměru přímých a nepřímých nákladů 2023 (vlastní zpracování)

7.5 Členění nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů ve vybrané firmě

Dalším důležitým členění nákladů je bezpochyby klasifikace nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů. Podle toho, zda se náklady mění s objemem výroby, je lze rozdělit na variabilní a fixní část.

7.5.1 Fixní náklady a variabilní náklady

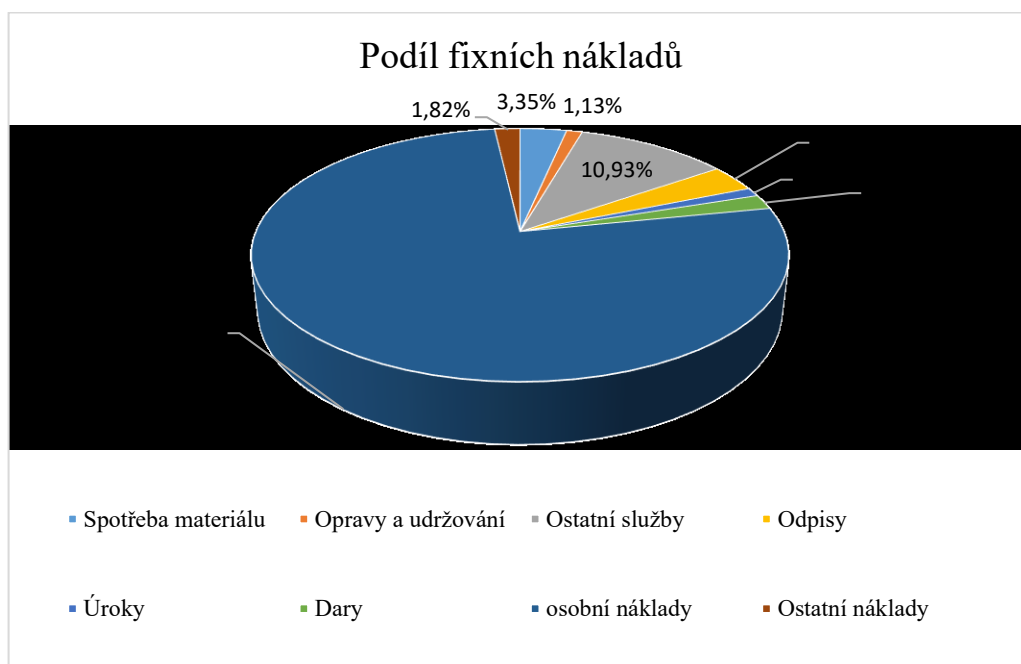
Oproti kalkulačnímu členění je zřejmé, že náklady ve vztahu objemu k prováděným výkonům jsou značně odlišné. Největší rozdíl lze nalézt v položce osobních nákladů a s nimi související sociální a zdravotní pojištění. Žádný ze zaměstnanců není ohodnocen v rámci hodinové sazby, všichni pracující mají tedy pevnou měsíční mzdu, tudíž došlo k přesunutí všech mzdových nákladů na fixní náklady. Tato položka tvoří podíl 76 % z celkových fixních nákladů.

Třetí nejvyšší položkou z fixních nákladů jsou ostatní služby, které dosahují téměř 11 %. Mezi tyto náklady lze zařadit například pronájem vozu, kanceláře anebo také pronájem softwaru.

Tabulka 15 Podíl fixních nákladů (vlastní zpracování)

Fixní náklady	Hodnota v Kč	Podíl fixních nákladů
Spotřeba materiálu	615 513	3,35 %
Opravy a udržování	207 838	1,13 %
Ostatní služby	2 009 715	10,93 %
Odpisy	634 204	3,45 %
Úroky	204 644	1,11 %
Dary	345 000	1,88 %
Osobní náklady	14 040 395	76,34 %
Ostatní náklady	334 034	1,82 %
Fixní náklady celkem	18 391 343	100,00 %

Podíl jednotlivých nákladových položek na celkové fixní náklady znázorňuje graf číslo 10. Opět pro lepší přehlednost se nejmenší nákladové položky sumarizovali do položky ostatní náklady.

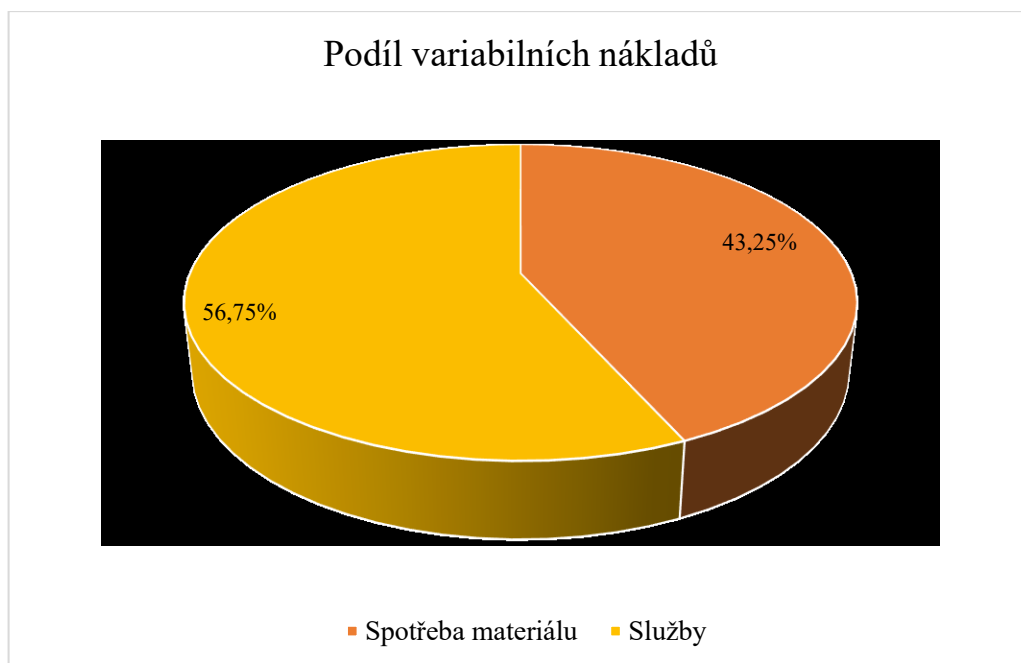


Obrázek 10 Graf podílu fixních nákladů (vlastní zpracování)

Jak již bylo zmíněno největší změnou oproti kalkulačnímu členění je přesun všech mezd do fixních nákladů. Tím se celkové variabilní náklady oproti přímým nákladům razantně snížily. Největší částí variabilních nákladů jsou služby, které tvoří téměř 57 % z celkových variabilních nákladů. Mezi náklady, které se v této položce zařazují, jsou například zaplacení externisté v rámci outsourcingu. Placení nejčastěji v sektoru IT a HR. Zbylé variabilní náklady zastupuje položka spotřeba materiálu.

Tabulka 16 Podíl variabilních nákladů (vlastní zpracování)

Variabilní náklady	Hodnota v Kč	Podíl variabilních nákladů
Spotřeba materiálu	233 638	43,25 %
Služby	306 537	56,75 %
Variabilní náklady celkem	540 175	100,00 %



Obrázek 11 Podíl variabilních nákladů (vlastní zpracování)

7.5.2 Poměr fixních a variabilních nákladů

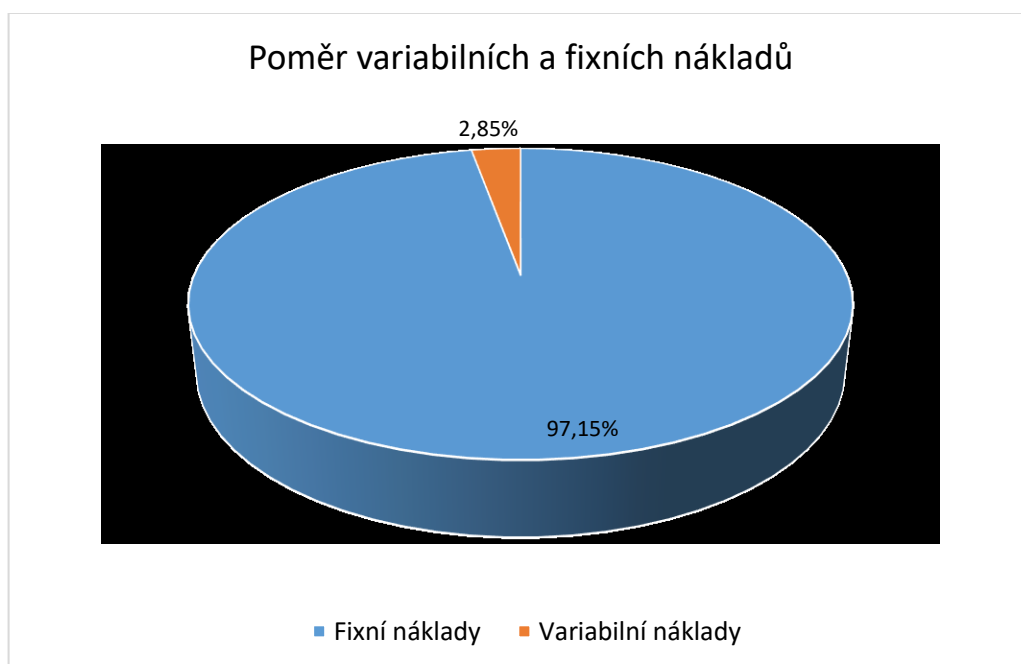
Následující tabulka přibližuje poměr mezi fixními a variabilními náklady. Fixní náklady ve společnosti dosahují 97 %. Tato značná převaha je tedy vysvětlena přesunutím mezd do fixních nákladů. Zároveň do těchto nákladů lze přiřadit odpisy, ostatní služby a podobné položky.

Variabilní náklady tvoří téměř 3 % z celkových nákladů. Jejich podíl není příliš vysoký, ale lze to vysvětlit tím, že společnost má poradenský charakter, není to výrobní podnik. Do výkonu příliš nezasahují klasické položky, jako jsou například různé materiály apod. Do výkonu převážně tedy zasahují samotní zaměstnanci, kteří jsou ohodnoceni, jak již bylo zmíněno, pevnou měsíční částkou.

Tabulka 17 Poměr fixních a variabilních nákladů
(vlastní zpracování)

Náklady	Hodnota v Kč	Podíl
Fixní náklady	18 391 343	97,15 %
Variabilní náklady	540 175	2,85 %
Náklady celkem	18 931 518	100,00 %

Následující graf č. 12 lépe znázorňuje poměry variabilních a fixních nákladů.



Obrázek 12 Graf poměru variabilních a fixních nákladů (vlastní zpracování)

8 ZHODNOCENÍ SOUČASNÉHO STAVU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ A IDENTIFIKACE NEDOSTATKŮ

V této kapitole je popsán současný systém řízení nákladů ve firmě. Již bylo zmíněno, že podnik nedisponuje kalkulacemi žádného typu. Náklady se ve společnosti řídily například za pomoci systému plánování rozpočtů, který v této kapitole bude popsán. Dále společnost třídila náklady na jednotlivá střediska, což umožňuje lépe alokovat konkrétní nákladové položky.

8.1 Střediska

Společnost se rozhodla z důvodu lepší alokace nákladů vytvořit jednotlivá střediska. Toto rozdělení také velmi napomohlo k zpracování nové kalkulace v návrhu této práce. Společnost řídí náklady podle odpovědnostního členění. Účetní společnosti tedy zaznamenává do systému náklady tam, kde vznikly. V rozdělení lze nalézt střediska nákladová i zisková. **Mezi nákladové střediska patří:**

- Nemovitost.
- Režie.
- Vedení.
- Strategie.

U ziskových středisek jsou to:

- Dotace.
- Daňová a účetní kancelář (DUK).
- Finance.
- Výzkum a vývoj.
- IT.
- Ostatní.
- Strategie.
- Personalistika.

8.2 Časový nesoulad nákladů

Ve sledované společnosti dochází často k velkému časovému nesouladu nákladů. To mnohdy ovlivňuje i současné řízení nákladů. Důvodem je specifické chování nákladů v oblasti dotací a výzkumu a vývoje. Často také vznikají výnosy oproti nákladům ve stejné výši převážně na středisku výzkum a vývoj, které má vyrovnaný rozpočet. Tudíž je často diskutabilní, zda náklady z pohledu celoročního řízení zahrnovat do kalkulací či nikoliv. Ovšem pro krátkodobé plánování je velmi důležité tyto náklady plánovat. Z pohledu manažerského účetnictví se podnik snaží tyto náklady evidovat podle časových souvislostí, ovšem finanční účetnictví svázané zákonem a pravidly často tuto evidenci komplikují. Zároveň i legislativa v dotacích vede k dalším časovým nesouladům, což má za následek komplikaci u jednotlivé alokace.

8.3 Nedostatky současného řízení nákladů

Při analyzování současného stavu řízení nákladu bylo zjištěno, že společnost řídí náklady **podle odpovědnostního členění**. Toto rozdělení je ovšem značně zkresleno často chybným alokováním nákladů a výnosů mezi jednotlivá střediska. Některé náklady dokonce nebyly přiřazeny vůbec. Jelikož rozdělení nákladů podle odpovědnosti mezi jednotlivá střediska je pro společnost jedním z mála způsobů řízení nákladů, je považováno za důležité opravit jednotlivé nedostatky v tomto řízení.

Společnost také doposud své **režijní náklady nealokovala na jednotlivá zisková střediska**, což může vést ke špatné cenotvorbě jednotlivých výkonů. Bez alokace těchto nákladů také nejsou příliš jasné jednotlivé **střediskové režijní sazby**. Tedy kolik dané středisko „stojí“ za jednu hodinu.

Ačkoliv bylo doposud středisko IT považováno za ziskové, v průběhu analýzy bylo zjištěno, že slouží spíše jako podpůrné středisko, které téměř za rok 2023 **negenerovalo žádné výnosy**.

IT napomáhá oddělením s jednotlivou výpočetní technikou a softwarovým vybavením společnosti. Původně tedy toto středisko sloužilo převážně externě jednotlivým klientům. Ovšem růstem společnosti a její jistou transformací se veškeré práce musely přeorientovat na interní potřeby společnosti.

Zároveň je součástí IT oddělení, práce na projektu, který se zaměřuje na digitalizaci účetnictví. Z pohledu společnosti se nyní jedná o investici, která napomůže k zefektivnění

účetních služeb v budoucnu. Časový fond zaměstnance v tomto středisku je tedy převážně vyčerpán na interní záležitosti společnosti, a proto je vhodné náklady za pomoci rozvrhové základny rozdělit mezi ostatní střediska.

8.3.1 Rozpočet

Vybraná firma sestavuje finanční plán v ročních intervalech. Tento pevný plán rozpočtu je členěn na jednotlivé měsíce a součet za celý rok. Rozpočet se doposud nesoustřeďoval na jednotlivá střediska. Pouze u střediska dotace poprvé v loňském roce proběhlo i detailní plánování výnosů. Je potřeba ovšem zdůraznit, že **podnik se postupně zvětšuje**. Tudíž bylo finanční řízení soustředěno spíše na celek, a ne na detail. A zároveň se náklady často řídily spíše intuitivně a v rámci zkušeností jednatele společnosti. V posledních letech ovšem přibývají nová střediska. A proto je logickým krokem se více soustředit na rozpočty jednotlivých středisek a plánovat jejich náklady a výnosy. Což také vedení společnosti ví, a věří, že je ideální čas se více na řízení nákladů soustředit. Zároveň tato motivace, něco změnit souvisí také s delegací odpovědnosti za hospodaření středisek na jednotlivé vedoucí. Zlepšení řízení nákladů by mělo více napomoci ke sledování, zda dochází ke splňování jednotlivých plánů.

9 NÁVRH NA ZLEPŠENÍ ŘÍZENÍ NÁKLADŮ VE VYBRANÉ FIRMĚ

Díličními cíli diplomové práce bylo provést analýzu nákladů a současného řízení nákladů v podniku. Následně na základě analýz provést zhodnocení a identifikovat jejich nedostatky. Tato část byla zpracována v předchozí kapitole této práce a informace z ní budou využity jako podklad pro zpracování následující projektové části.

9.1 Cíl a popis návrhu

Sledovaný podnik se doposud oblasti řízení nákladů věnoval takřka marginálně. Jedním z nástrojů, který sledovaná společnost využívá je finanční plán. Rozpočetnictví tedy plánuje budoucí náklady na celý rok dopředu. Až na výjimku u jednoho střediska se rozpočet podniku doposud soustřeďoval pouze na podnik jako celek, nerozděluje očekávané náklady na jednotlivá střediska. Což může být často značně nepřesné a dochází ke vznikům řadě odchylek. Při pohledu na analýzu nákladů, podnik provádí druhové členění nákladů a také odpovědnostní členění nákladů.

Primárním cílem této diplomové práce je zlepšit řízení nákladů ve vybrané firmě. Tohoto cíle lze dosáhnout, vypracováním návrhu na základě analýz, které byly provedeny v předchozí kapitole. Toto zlepšení řízení nákladů lze dosáhnout například vytvořením nové metody kalkulace nákladů na jednotlivá střediska.

V současné době společnost nedisponuje jakoukoliv kalkulací. Podnik náklady alokuje podle odpovědnostního členění nákladů. Tudíž alokuje náklady přímé i nepřímé mezi jednotlivá zisková a nákladová střediska. V analytické části bylo zjištěno, že často dochází k chybám z důvodu špatné alokace na středisko. Nejprve tedy bude potřeba tyto chyby eliminovat. Dílčím cílem této práce bude vytvořit kalkulační systém, který bude za pomoci rozvrhových základů alokovat nákladové položky z nákladových podpůrných středisek mezi zisková střediska. Výstupem této kalkulace bude středisková režijní sazba. Zároveň na žádost vedení společnosti bude vytvořena také takzvaná efektivní hodinová sazba

Vytvořená kalkulace bude sloužit nejen pro cenotvorbu. Výstup v podobě střediskové režijní sazby napomáhá k uvědomění si ceny jedné hodiny střediska, což může vedení společnosti využít pro své plánování. Zároveň je vhodné diskutovat o výstupech s jednotlivými vedoucími ziskových středisek, což může vést k dalšímu zamyšlení, jak snížit jednotlivé náklady na středisku, aby se stalo efektivnější.

S efektivitou také souvisí motivace jednotlivých zaměstnanců. V této práci bude také vytvořen návrh nového odměňovacího systému podniku.

Jak již bylo zmíněno, při analýze rozpočtování bylo odhaleno, že v současnosti se finanční plánování primárně zaměřuje na náklady v rámci celého podniku. Již dříve zmíněná střediska jsou společností využívána pro evidenci nákladů. Pro zlepšení systému řízení nákladu je vhodné zaměřit se na vytvoření plánů pro každé jednotlivé středisko.

9.2 Postup návrhu

Nejdříve budou zvolena jednotlivá střediska, na která se budou alokovat vybrané náklady. Poté začne probíhat sběr dat a často také jejich úprava, neboť se v evidenci účetnictví náklady mnohdy připisovaly na nevhodné středisko. Přímé náklady (jednicové) se implementují do navrženého kalkulačního vzorce. Poté dojde na alokaci režijních nákladů mezi jednotlivá střediska. Následně se v kalkulaci vypočítá středisková režijní sazba. Poté také efektivní hodinová sazba, kterou požaduje vedení společnosti. Pro zlepšení řízení nákladů bude následně vytvořen návrh sestavování rozpočtu a poté také návrh motivačního systému. V závěrečné části návrhu bude provedeno jeho vyhodnocení.

9.3 Návrh nového systému řízení nákladů

Podnik doposud nevyužívá jakoukoliv kalkulaci. Jelikož se společnost zaměřuje na poradenské služby, naskytuje se myšlenka využití moderního pojetí řízení nákladů Activity Based Costing (ABC). Po analýze prostředí v daném podniku bylo zjištěno, že podnik vytváří své služby pro jednotlivé klienty velmi individuálně. Převážně ve středisku dotací jsou mnohdy velmi obtížně měřitelné či standardizované některé činnosti, což samozřejmě komplikuje následné přiřazení nákladů. Se souhlasem vedení společnosti byla tato metoda zavrhnuta, jelikož by byla velmi náročná na sběr dat, a také zde panuje obava z důvodů zkreslení některých aktivit a jejich následným zatížením více náklady, než skutečně vyvolávají.

Jelikož je prostředí podniku zaměřující se výhradně na služby velmi specifické, lze zavrhnout i kalkulace dělením, a to jakýkoliv typ této kalkulace. V předchozí kapitole byla analyzováno členění nákladů ve vztahu k objemu provedených výkonů. Za pomoci této analýzy je zřejmé, že pro podnik není vhodné využít neabsorpční metodu kalkulací. Jelikož tato metoda funguje na principu přiřazování variabilních nákladů k jednotlivému výkonu a fixní náklady jsou přiděleny jako celek. V analýze bylo zjištěno, že procentuální

podíl fixních nákladů je až 97 %. Je tedy zřejmé, že neabsorpční metoda není vhodná pro tuto společnost. Je potřeba se zaměřit spíše na absorpční metodu.

Lze se tedy přiklonit k přírážkové kalkulaci. A v tomto případě lze najít oporu i v teoretické části této diplomové práce. Jednatel společnosti si přeje vypracovat sazbu na jednotlivá střediska. V teoretické části je zmíněno, že se tato metoda nazývá středisková režijní sazba, kde se objektu, jemuž jsou režijní náklady přiřazeny, dává název nákladové středisko.

Jelikož došlo k vymezení kalkulací, které nejsou vhodné, s vedením společnosti byla jako metoda kalkulace nákladů zvolena diferencovaná varianta přírážkové kalkulace. Diferencovaná varianta přírážkové kalkulace byla zvolena z důvodu většího množství nákladových středisek v podniku. Jmenovitě to jsou střediska: režie, nemovitost, vedení a IT. Tato střediska obsahují pouze režijní náklady. Rozdělení nákladů diferencovaně bude tedy přesnější než v sumační variantě.

Jak již bylo zmíněno, podnik často evidoval některé z nákladů na špatná střediska. Zpětně se tedy náklady zaevidovaly do místa jejich vzniku a proškolila se zaměstnankyně, která vede účetnictví společnosti, aby již k těmto nepřesnostem nedocházelo. V průběhu této práce bude demonstrováno, jak moc se alokace jednotlivých středisek liší po změně alokaci jednotlivých jednicových nákladů.

9.4 Členění nákladů podle místa vzniku ve vybrané firmě

Členění nákladů podle místa vzniku, které bylo představeno v analytické části této práce odhalilo značné nedostatky v řízení nákladů podniku. Společnost často špatně evidovala některé položky, a proto je důležité nejprve dané členění nákladů opravit, tak aby nezkrusovala kalkulaci, jež bude vytvořena v tomto návrhu. Zároveň si je potřeba uvědomit, že řízení nákladů tímto způsobem často nezohledňuje, zda se jedná o náklady přímé či nepřímé.

Jednatelé podniku vnímají, že všechny náklady, jež jsou přiřaditelné k jednotlivým ziskovým střediskům, lze nazývat jako přímé. Z teoretické části je patrné, že se jedná spíše o jednicové náklady, jelikož jsou přiřaditelné k jednotce výkonu a lze je alokovat na jednotlivá zisková střediska. Opakem jsou náklady režijní, které nesouvisí s jednotkou výkonu, ale s technologickým procesem jako celkem. Zmíněné režijní náklady se v této části práce budou alokovat na jednotlivá nákladová střediska. Tato myšlenka členění nákladů je opět podpořena i teoretickými myšlenkami. V literatuře se často zmiňuje, že kalkulační

členění je velmi podobné klasifikaci účelového členění nákladů. Tato členění jsou také často dokonce zaměňována. A v rámci anglosaské literatury se dokonce mezi režijními a nepřímými náklady nerozlišuje a tento termín je považován za synonymum. S ohledem na danou literaturu a také v rozvleklých debatách s jednatelem společnosti se tedy rozhodlo přímé a nepřímé náklady částečně pojmově zaměňovat s náklady jednicovými a režijními, jelikož vedení společnosti požaduje kalkulaci, jejímž výstupem budou hodinové sazby na jednotlivá střediska. Tedy nepožaduje sazbu na jednotlivý výkon na klienta.

Náklady nepřímé, které se alokovaly na dané středisko, se zde ponechají. Jsou jasně přiřaditelné k jednotlivým střediskům a ač se jedná o náklady nepřímé, mají pevnou vazbu k danému středisku. V rámci střediskové režijní sazby se již nemusí alokovat za pomoci rozvrhové základny v podobě režie na jednotlivá střediska, jelikož jsou, jak již bylo zmíněno k daným jednotlivým střediskům, jasně alokovatelné.

Náklady jsou tedy řazeny z pohledu účelu, na který byly vynaloženy. Nové členění nákladů podle místa vzniku bylo zásadně upraveno o jedno středisko. V analyzované části této práce bylo zjištěno, že středisko IT vykonává spíše podpůrnou činnost, proto bylo rozhodnuto, že se toto oddělení transformuje na nákladové středisko. Náklady generované tímto střediskem se budou rozvrhovat mezi ostatní zisková střediska, jelikož tato pracoviště často využívají odborné znalosti IT zaměstnance.

9.5 Srovnání původní alokace s novou alokací nákladů

Tato kapitole krátce popisuje dopady na jednotlivá střediska po změně alokace nákladů. Dochází zde také k porovnání hodnot nákladů původní alokace a nové alokace.

V rámci střediska dotace v novém upraveném členění nedošlo k velkým změnám. Původní hodnota nákladů ve středisku byla 4 195 619 Kč, rozdíl je tedy pouhých 9 881 Kč. Tato změna se promítla například navýšením mzdových nákladů a zákonných sociálních nákladů. Špatně byla alokována položka ostatní sociální náklady, která byla v tomto středisku odstraněna. Ačkoliv se díky tomuto vyloučení snížily náklady středisku o 58 830 Kč, byly naopak alokovány i náklady zcela nové pro toto středisko, jako například položka odpisy anebo se navýšily již položky stávající.

Oproti původní alokaci v DUK opět nedochází k zásadním změnám. Lze tedy povšimnout, že jak středisko dotace, tak DUK mají snadno alokovatelné náklady.

Středisko finance je relativně nové středisko, které vzniklo ve společnosti v roce 2023. V době zpracování této diplomové práce existuje tedy méně než rok. Co se týče původní alokace, větší změna se provedla pouze v mzdových nákladech. Právě z důvodu nově vytvořeného střediska se zde nepřihodila mzda za jeden měsíc. Zaměstnanec byl v té době již přesunut na toto středisko, ale náklad se přiřazoval stále ke středisku, kde byl pracovník původně. Nutno poznamenat, že chybná alokace je stále jen v rámci nižších desítek tisíc korun.

Personalistika je prvním příkladem špatné alokace nákladů. Celkové přiřazené náklady vzrostly o 152 107 Kč. Změna je tedy u celkových nákladů až 10 %. Původní alokace značně zkreslovala náklady přiřazené tomuto středisku. Převážně se špatně alokovaly náklady v podobě nákupu občerstvení, které se podávalo v průběhu školení. Původně se tyto náklady přiřazovaly k nákladovému středisku režie. Jedná se ovšem o náklad spojený s výkonem pro klienta. Tato aktivita později generuje výnosy.

Středisko ostatní činnosti je dalším sledujícím pracovištěm. Lze si povšimnout, že navýšení oproti původní alokaci je až 66 %. Jedná se o velký nárůst u tohoto střediska. Tyto nesrovnalosti jsou přisuzovány také původnímu názvu střediska, které neslo označení ostatní. Z tohoto názvu je jasné patrné, že zaměstnanec, jenž měl alokace v kompetenci, často nevěděl, co na toto středisko patří, jelikož to jasné nevyplývalo z názvu. Do tohoto střediska lze zařadit ostatní minoritní činnosti, které nelze přiřadit k jiným střediskům. Často se jedná o různé marketingové studie, poradenství v jakosti a kvalitě apod. Jedná se tedy o specifickou činnost, která není obvykle vykonávána v podniku. Často se mzdové náklady alokovaly na jiná střediska podle toho, který zaměstnanec se těmito činnostem věnoval, tudíž se náklady chybně uváděly například ve středisku dotace, jelikož se minoritním činností věnoval zaměstnanec z tohoto pracoviště.

Střediska strategie a výzkum a vývoj mají opět chybné alokace převážně ve mzdových nákladech.

Další střediska jsou již střediska nákladová. Lze si všimnout velkých změn. Náklady přiřazené k nemovitosti vzrostly téměř o 100 %. Jelikož se nákladová střediska budou za pomoci rozvrhové základy alokovat mezi zisková střediska, tak by u původního řazení nákladů docházelo k značnému zkreslení. Podobně je na tom také středisko režie, u kterého náklady vzrostly o 43 %. Opakem ovšem jsou střediska IT a vedení, která se naopak snížila.

Celkové náklady vzrostly o 6,8 %. Díky nové alokaci došlo k zjištění, že náklady ve výši 1 204 679 Kč doposud nebyly vůbec nikde přiřazeny, což by samozřejmě mělo za následek velké nepřesnosti ve výši hodinové sazby na středisko. Pro lepší přehlednost a srovnání změny jednotlivých alokací slouží tabulka č. 19.

Tabulka 18 Srovnání alokací (vlastní zpracování)

Střediska	Aktuální alokace	Původní alokace	Rozdíl
Dotace	4 185 738	4 195 619	- 0,24 %
DUK	1 869 103	1 880 164	- 0,6 %
Finance	396 679	358 228	10,7 %
Personalistika	1 744 566	1 592 457	9,6 %
Ostatní	902 979	543 303	66,2 %
Strategie	295 791	234 562	26,1 %
VaV	4 814 849	4 631 762	4,0 %
Nemovitost	1 063 274	544 942	95,1 %
Vedení	1 951 736	2 256 256	- 13,5 %
Režie	1 524 362	1 065 246	43,1 %
IT	182 441	417 636	- 56,3 %
Celkem	18 931 518	17 720 176	6,8 %

9.6 Návrh nového kalkulačního vzorce

Aby byla nová kalkulace podniku nastavena správně, je potřebné zvolit vhodnou kalkulační metodu. Jak již bylo zmíněno, byla zvolena diferencovaná varianta přírážkové kalkulace.

Tato metoda byla zvolena z důvodu toho, že na rozdíl od sumační varianty lze lépe přiřazovat jednotlivé náklady dle více druhů režii. Zároveň tato metoda přesněji přiřazuje náklady jednotlivých režii, a tím dochází k nižšímu riziku zkreslení kalkulace.

Pro společnost byly zvoleny režie podle nákladových středisek. Jelikož vybraný podnik náklady takto již evidoval, po domluvě s vedením společnosti se názvy zachovaly i pro režie kalkulace. Pro jednotlivé režie bude použita rozvrhová základna v naturálních jednotkách. Přesněji se bude tato základna rozpočítávat dle počtu odpracovaných hodin pracovníků a dnů strávených v nemovitosti.

Tabulka 19 Kalkulační vzorec pro získání střediskové režijní sazby a efektivní hodinové sazby (vlastní zpracování)

Osobní náklady
Ostatní náklady
Jednicové náklady celkem
Režie – nemovitost
Režie – vedení
Režie – Ostatní činnosti
Náklady celkem
<i>Hodinová sazba</i>
<i>Efektivní hodinová sazba</i>

9.6.1 Návrh rozvrhových základů

Z důvodu precizní evidence odpracovaných hodin v podniku byla zvolena pro alokaci nepřímých nákladů naturální rozvrhová základna. Režijní náklady vedení, režie a IT budou tedy alokovány sumou odpracovaných hodin. V případě střediska nemovitost se náklady rozvrhnou za pomoci sum pracovních dní strávených v budově jednotlivými pracovními odděleními.

Specifikum alokace nákladů ze střediska nemovitost mezi ostatní střediska je, že náklady nebudou rozděleny mezi všechna zisková střediska. Náklady jsou rozpuštěny pouze do oddělení, které nemovitost skutečně využívají. Jmenovitě se jedná o střediska dotace, DUK a personalistika. Dotace využívají budovu průměrně 4 pracovní dny v týdnu. Oddělení DUK a personalistika pouze 1 pracovní den. Za dotace je to tedy 208 dnů v roce a za zbylé dvě střediska 104 dnů.

Přehled jednotlivých středisek a jejich rozvrhových základů poskytuje tabulka č. 20.

Tabulka 20 Rozvrhová základna naturální (vlastní zpracování)

Typ režie	Nemovitost	Vedení	Ostatní režie	IT
Rozvrhová základna	Počet dnů	Počet hodin	Počet hodin	Počet hodin
Suma režie	1 063 274	1 951 736	1 524 362	182 441
Suma rozvrhové základny	312	25 207	25 207	25 207

9.6.2 Přiřazení jednicových nákladů na jednotlivá střediska

Následující tabulka č. 21 zobrazuje skupiny jednicových nákladů, které jsou přiřazeny mezi jednotlivá zisková střediska. Skupina osobních nákladů tedy zastřešuje všechny položky, jež souvisí se mzdami zaměstnanců, a to včetně jednotlivých sociálních nákladů.

Druhou skupinou jednicových nákladů jsou ostatní náklady. V tomto případě se jedná o rozmanitější souhrn nákladů. Mezi jednotlivé nákladové položky například patří spotřeba materiálu, ostatní služby, opravy, odpisy anebo také ostatní provozní náklady v podobě pojištění.

Jednicové náklady budou tedy přiřazeny ve vytvořené kalkulaci přímo do svých středisek, kde byly alokovány.

Tabulka 21 Jednicové náklady střediska (vlastní zpracování)

Náklady 2023	Osobní náklady	Ostatní náklady	Náklady střediska
Dotace	3 886 871	298 867	4 185 738
DUK	1 753 981	115 122	1 869 103
Finance	387 679	9 000	396 679
Ostatní	546 011	356 968	902 979
Personalistika	1 188 29	556 267	1 744 566
Strategie	259 631	36 160	295 791
VaV	3 850 334	954 515	4 814 849
Celkem	11 872 806	2 336 897	14 209 703

9.6.3 Alokace režijních nákladů

V případě střediska nemovitostí se jako rozvrhová základna využívá suma pracovních dní, které dané středisko strávilo v nemovitosti za rok. Pro lepší ilustraci rozvrhovaných nákladů slouží vzorce níže.

$$\text{Přiřazené náklady} = \frac{\text{Naturální rozvrhová základna}}{\sum \text{rozvrh. základny natural. jednotky}} * \text{rozvrh. základ}$$

$$\text{Přiřazené náklady dotace} = \frac{1\,063\,274}{312} * 208 = 759\,482 \text{ Kč}$$

Obdobným způsobem byly náklady střediska nemovitost rozvrženy mezi zbylé dvě střediska DUK a personalistika, jelikož pouze tato oddělení využívají danou nemovitost.

V této práci již bylo zmíněno, že skupina režijních nákladů ve střediscích IT, vedení a režie budou rozvrženy za pomoci celkových odpracovaných hodin. Opět pro lepší ilustraci bude zvoleno alokování nákladů pro jednotlivé režie do střediska dotace za pomoci vzorce níže. Obdobným způsobem se rozvrhnou náklady i mezi ostatní střediska. Jednotlivé alokované režijní náklady na jednotlivá zisková střediska jsou uvedeny v tabulce č. 22.

$$\text{Alokace ostatní režie} = \frac{1\,524\,362}{25\,207} * 9\,154 = 553\,582 \text{ Kč}$$

$$\text{Alokace režie IT} = \frac{182\,441}{25\,207} * 9\,154 = 66\,255 \text{ Kč}$$

$$\text{Alokace režie vedení} = \frac{1\,951\,736}{25\,207} * 9\,154 = 708\,786 \text{ Kč}$$

Tabulka 22 Režijní náklady (vlastní zpracování)

Náklady 2023	Nemovitost	Režie	IT	Vedení	Režijní náklady střediska
Dotace	759 482	553 582	66 255	708 786	2 088 104
DUK	151 896	307 633	36 819	393 882	890 230
Finance	0	83 213	9 959	106 542	199 714
Ostatní	0	31 589	3 781	40 445	75 814
Personalistika	151 896	152 955	18 306	195 837	518 995
Strategie	0	14 403	1 724	18 441	34 567
VaV	0	380 988	45 598	487 803	914 389
Celkem	1 063 274	1 524 362	182 441	1 951 736	4 721 813

9.6.4 Středisková režijní sazba

Tabulka č. 23 obsahuje již všechny přiřazené náklady na jednotlivá střediska. Nejdůležitějším výstupem ovšem je hodinová sazba na jednotlivá střediska. Tato sazba byla vypočítána za pomoci celkových nákladů a jejich podílem odpracovaných hodin.

Tabulka 23 Přehled hodinových sazeb jednotlivých středisek (vlastní zpracování)

Náklady 2023	Náklady jednicové	Náklady režijní	Náklady celkem	Odpracované hodiny	Hodinová sazba (Kč/h)
Dotace	4 185 738	2 088 104	6 273 842	9 154	685
DUK	1 869 103	890 230	2 759 332	5 087	542
Finance	396 679	199 714	596 394	1 376	433
Ostatní	902 979	75 814	978 793	522	1 874
Personalistika	1 744 566	518 995	2 263 561	2 529	895
Strategie	295 791	34 567	330 358	238	1 387
VaV	4 814 849	914 389	5 729 238	6 300	909
Celkem	14 061 294	4 721 813	18 931 518	25 207	x

9.6.5 Středisková efektivní hodinová sazba

V podkapitole cíl a popis návrhu již bylo zmíněno, že jedním z požadavků společnosti je také zjistit efektivní hodinovou sazbu. Pro výpočet této sazby je potřeba zjistit efektivní čas. Touto veličinou je myšleno pouze efektivně strávený čas na projektech nikoliv spotřebovaný čas například na poradách, školeních, interních pracích pro podnik a vzdělávání.

Efektivní hodinová sazba, nemá oporu v odborné literatuře. Tato sazba je vytvořena čistě pro interní použití podniku, dle požadavků vedení společnosti.

Sledovaná firma je specifická v rámci svých dotačních služeb. Středisko dotace má pouze okolo 50 % přímých mezd. Zbytek těchto mezd jsou náklady nepřímé. Zaměstnanci tedy tráví polovinu svého času vzděláním a školením. Zároveň se vedoucí tohoto střediska spíše zabývá obchodem, tedy získáváním jednotlivých zakázek a mentorování svých podřízených. Jeho celá mzda je tedy nepřímá.

Oproti tomu například střediska DUK a finance dosahují cca 80 % přímých mezd. Tyto střediska pracují tedy efektivněji. 20 % nepřímých nákladů tvoří převážně školení a porady. Opět tento čas není stráven efektivně, tedy stráven přímo pro konkrétního klienta.

Bylo rozhodnuto, že nejefektivnější bude vytvořit podíl mezi celkovými náklady střediska a efektivním časem. Tím, že se do efektivního času nezahrnují již zmíněné hodiny nepřímé mzdy došlo na vytvoření efektivní hodinové sazby. Což je taková hodinová sazba, která

poukazuje na skutečnou hodinovou cenu jednotlivých oddělení, jelikož je zde tedy jasně vymezen čas, kdy se pracovalo přímo pro jednotlivé klienty.

Tato sazba bude sloužit jako jeden z dalších pomocných bodů pro cenotvorbu. Pro lepší plánování, řízení a optimalizaci zdrojů společnosti.

Tabulka č. 24 efektivní hodinovou sazbu na jednotlivá střediska. Lze si povšimnout, že zde chybí zisková střediska strategie, výzkum a vývoj a ostatní z důvodu toho, že tato zmíněná střediska mají shodný efektivní čas s časem celkovým.

Tabulka 24 Efektivní hodinová sazba (vlastní zpracování)

Náklady 2023	Náklady celkem	Efektivní čas	Efektivní hodinová sazba
Dotace	6 273 842	4 538	1 383
DUK	2 759 332	4 039	683
Finance	596 394	1 240	481
Personalistika	2 263 561	2 312	979

9.7 Návrh sestavování rozpočtu

Mezi další nástroje pro zlepšení řízení nákladů patří také sestavování rozpočtu. V analýze nedostatků společnosti došlo k zjištění, že podnik sestavuje rozpočty pouze v rámci celého podniku. Rozpočet tedy nebyl doposud rozdělen mezi jednotlivá střediska.

Společnost v minulosti nedisponovala takovým počtem ziskových středisek jako nyní. Vývoj organizace a její neustále zvětšování vede k úsilí rozpočet začít zpracovávat detailněji. Tato podkapitola se tedy bude věnovat návrhu postupu sestavování rozpočtu v tomto podniku.

Jak již bylo v této práci několikrát zmíněno, podnik disponuje sedmi ziskovými středisky a čtyřmi nákladovými. Za hospodaření středisek je zodpovědný vždy vedoucí daného střediska, přičemž někdy má jedna osoba zodpovědnost za více těchto středisek.

Po zohlednění těchto skutečností navrhuji vytvořit rozpočty na jednotlivá střediska, které budou sestaveny s měsíční periodicitou. V rámci rozpočtu by mělo docházet také k průběžnému vyhodnocování na poradách s vedením společnosti. Je navrženo, že se jednotlivé vyhodnocení bude provádět vždy čtvrtletně. Neočekávají se totiž velké odchylky

ať už ve výnosech, či nákladech s přihlédnutím ke skutečnosti, že se společnost zabývá poskytováním služeb a nikoliv výrobou, kde může často docházet k velkým odchylkám každý měsíc.

System rozpočtů bude vytvořen v programu MS Excel, jenž je v podniku hojně využíván. Při využití tohoto programu se může zdát, že se jedná o základní formu sestavování rozpočtů. Ale i takto sestavený rozpočet může přinést nové poznatky a zlepšit řízení nákladů ve společnosti. Většina středisek má často lehce předvídatelné náklady a výnosy, jelikož má mnohdy nasmlouvané ceny s klienty na delší časové období. Výjimkou je pouze středisko dotace, které se velmi pohybuje v problematice succes fee, což vede mnohdy k nejistotě, zda středisko dosáhne požadovaného výnosu. Proto je doporučeno pro toto středisko vytvářet tři verze plánovaných výnosů, a to konkrétně pesimistickou, realistickou a optimistickou verzi.

9.7.1 Sestavení rozpočtu

První krok pro sestavení rozpočtu je jasně definovat základní cíle a postupy, podle kterých by se jednotlivá střediska měla při tvorbě rozpočtu řídit.

Na základně takto stanovených cílů se budou pro jednotlivá střediska vytvářet plány a návrhy rozpočtů. V rámci této společnosti jasně odpadají typy plánů, jako jsou třeba plány odbytu, plány zásobování, plán výroby apod. Je tedy doporučeno sestavovat plán nákladů na základě vývoje nákladů z předchozích let.

Podkladem pro tvorbu rozpočtů jsou data shromážděná ve fázi přípravy rozpočtů. Konečná podoba rozpočtu bude schválena jedním z jednatelů podniku.

Jak již bylo zmíněno srovnání skutečnosti s plánem bude vždy zpracováno čtvrtletně. Takto budou identifikovány jednotlivé odchylky. Samozřejmostí je jejich následné odstranění. Vedení společnosti prodiskutuje dané odchylky s vedoucím střediska. Pokud odchylky vzniknou například u nákladů, mělo by dojít k vzájemné shodě, jakým způsobem budou dané odchylky odstraněny tak, aby docházelo k správnému plnění rozpočtu nebo zda by se měl rozpočet v průběhu sledované období nějakým způsobem upravovat.

Sestavený rozpočet by také měl plnit funkci motivační. Pokud by jedno ze středisek dosahovalo v některém z měsíců vyšší zisk, než je plánováno, měli by jednotliví zaměstnanci dostat procentuální odměnu.

9.8 Návrh motivačního systému pro zaměstnance

Krátce bylo zmíněno, že daná kalkulace je využita převážně pro vedení podniku sloužící lepší orientaci, kolik jednotlivá střediska „stojí“ na jednu hodinu. Tudíž pomáhá s novou cenotvorbou. Zároveň napomáhá vedoucím jednotlivých středisek k uvědomění, jaká výše nákladů je alokována na jejich ziskové středisko. V rámci odprezentování střediskových režijních sazeb se často vedla diskuse o „nespravedlnosti“ jednotlivých alokací. Kalkulace má ovšem i další využití. Bude značně využita také pro nový odměňovací systém jednotlivých středisek. Tato podkapitola se bude tedy věnovat demonstračnímu návrhu odměňovacího systému na jedno ze středisek.

Jak již bylo uvedeno, mezi slabou stránku podniku lze zařadit také neexistující motivační systém pro všechna střediska. Doposud společnost věnovala pozornost motivačnímu systému pouze pro středisko dotace. To souvisí převážně s tím, že se společnost neustále vyvíjí. A některá střediska jako například DUK existují v podniku krátkou dobu.

V analytické části této diplomové práce bylo zjištěno, že na mzdy zaměstnanců se lze dívat jako na fixní náklad. Což může být značně demotivující. Zaměstnanec dostává stejnou mzdu, ať je efektivní, anebo naopak jeho výkony postupem času klesají. Aby se předešlo této situaci, vedení společnosti již dlouhodobě pracuje s plánem vytvoření nového odměňovacího systému pro své zaměstnance.

Aby tedy byla zaručena motivace zaměstnanců, je nutné zařadit do společnosti takové nástroje, které budou sledovat výkonost jednotlivých středisek. Jak již bylo zmíněno, v podniku existují zisková střediska. Lze tedy zavést procentuální odměnu každému zaměstnanci na středisku z ročního zisku, pokud jej středisko dosáhne.

Za této situace lze očekávat vyšší nasazení pracovníků a zefektivnění jejich práce. Jelikož si i jednotlivá střediska hledají potenciální klienty, dokáží si své výnosy navyšovat.

9.8.1 Využití kalkulace pro odměňový systém

Podnik doposud neměl přehled jednotlivých alokací režijních nákladů na jednotlivá střediska, k čemuž slouží kalkulace v této práci. Odměňovací systém využije této nové alokace na měsíční bázi.

Pro demonstraci bude v této práci vybráno pouze jedno středisko. V případě přímých (jednicových) nákladů je alokace na středisko velmi snadná. Díky nově zabudovanému systému kalkulace a proškolení zaměstnance stačí pouze vložit data z účetního systému do

předpřipravené šablony, což umožní efektivní cestou zobrazit přehled jednotlivých přímých nákladů na jednotlivá střediska. Podobu odměnového plánu přibližuje tabulka č. 25.

Tabulka 25 Návrh odměnového plánu (vlastní zpracování)

Nákladové položky
Osobní náklady
Spotřební materiál
Ostatní služby
Přímé náklady Σ
IT
Nemovitost
Režie
Vedení
Náklady celkem Σ
Interní výnosy
Externí výnosy
Výnosy celkem Σ
Zisk/Ztráta

Jak již bylo řečeno, pro demonstraci možné podoby odměnového plánu byly využity režijní náklady z kalkulace roku 2023. Výnosy jsou rozděleny na dva druhy. Interní výnosy představují práci, jíž vykonávají zaměstnanci střediska interně pro společnost. Představují tedy jisté náklady obětované příležitosti. Jejich výše byla zvolena po poradě s jednatelem společnosti. Externí výnosy představují jednotlivé fakturace klientům.

Z výsledného zisku bude tedy procentuální část rozdělena mezi zaměstnance střediska. V případě ztráty se neuvažuje nad žádnou penalizací.

9.9 Diskuse a doporučení

Řešení, jež bylo aplikováno, tedy středisková režijní sazba za pomoci zavedené přírážkové kalkulace, která měla naturální podobu napomáhá ke zlepšení řízení nákladů v podniku.

Slabé místo v podniku byla absence alokace nepřímých nákladů, což je dostatečně napraveno za pomoci nově vzniklé kalkulace.

Tento návrh napomáhá společnosti k dalšímu kroku ve zlepšení současného řízení. Je zcela pochopitelné, že podnik doposud nedisponoval nástroji pro řízení nákladů. Začátek společnosti se datuje k roku 2017, kde k rozvoji firmy přispívalo převážně jediné středisko a tím jsou dotace. Toto středisko generovalo až polovinu všech příjmů podniku. Sledovaná společnost postupně rostla a časem se začala rozšiřovat o nové střediska. A také navýšila počet zaměstnanců. Například ještě v roce 2017 byla pouze jedna pracující zaměstnankyně ve středisku DUK. Nyní zde, již pracují 4 zaměstnanci.

Až mezi roky 2023–2024 nastala zralost podniku pro delegování pravomocí do nižšího řízení, neboť se jednotlivá střediska pomalu osamostatňují a zároveň začínají být postupně všechna zisková. Tedy přesněji řečeno se stávají samostatně hospodařícími jednotkami.

Společnost tedy procházela velkými organizačními změnami. Původní účtování na „jednu hromadu“ pomalu vedlo k méně přehledné cenotvorbě. Proto přišlo rozhodnutí účtovat na jednotlivá střediska. Nově vzniklá kalkulace je tedy další přirozený vývoj společnosti a její zlepšení v rámci řízení nákladů.

Dále lze diskutovat, zda je potřeba náklady řadit mezi tolik ziskových středisek. Některá střediska jsou natolik specifická, že se zde náklady alokují jen párkrát za rok. Pro lepší přehlednost a efektivní alokaci se zdá být dalším dobrým krokem střediska zredukovat.

S tímto problémem často také souvisí chybné a mnohdy zmatené názvosloví z důvodu mnoha činností v podniku. Vedení společnosti si stále udržuje přehled v těchto pojmech, ovšem jednotliví zaměstnanci, kteří poté vytváří hodnoty pro podnik interně, často těmto názvoslovím nerozumí a dochází tak ke zkreslení a nedorozumění.

Mezi další problémový aspekt také patří nejasné pracovní vymezení obou jednatelů společnosti. Tím vzniká často zmatečné přiřazování jejich mezd mezi střediska, kde zrovna vykonávali svoji činnost. Zároveň se část mzdy vždy alokuje na středisko vedení. Tento stav doposud značně ztěžuje a snižuje efektivitu práce zaměstnance, který dané mzdy rozpočítává a přiřazuje k jednotlivým střediskům. Stojí za další diskusi, zda by nebylo vhodné celé mzdy alokovat pouze na středisko vedení nebo strategie a přeúčtování řešit spíše interně. To znamená, že na jednotlivých střediscích by byla pevná částka interních nákladů oproti interním výnosům na středisku strategie či vedení.

Dalším specifickým společností je, že si v rámci své široké specializace dokáže vyříditi spoustu služeb interně. Většina ostatních podniků využívá spíše outsourcing. Jelikož je tedy práce v podniku často mnohdy interní, komplikuje to značně vnitropodnikové přeúčtování. Ve sledované společnosti se již částečně využívají interní výnosy mezi jednotlivými středisky, často ovšem jen na základní bázi. V rámci nových rozpočtů a odměňovacího systému by se však podnik měl na interní výnosy a náklady více soustředit, neboť pokud zaměstnanec tráví například průměrně 20 hodin na účetnictví společnosti, je potřeba středisko nějakým způsobem odměnit a evidovat tento interní výnos.

9.9.1 Osobní náklady

Po analyzování nákladů v této práci je zřejmé, že nejvíce dominantní nákladovou položkou jsou osobní náklady. V rámci druhového členění se osobní náklady pohybují okolo 70 %. Z hlediska optimalizace nákladů by mohla nastat otázka, zda by nebylo lepší místo zaměstnávání spíše spolupracovat s více osobami, které mají status OSVČ. Je tedy zcela logické, že zaměstnanci jsou pro společnost více nákladní. A to převážně z důvodu placení pojištění zaměstnance, jeho dovolené a marodky. Této výhody často využívá konkurence, která díky tomu mnohdy tlačí na ceny směrem dolů, aby v jednotlivých výběrových řízeních dokázala přebrat důležité zakázky. Mezi hodnoty společnosti ovšem patří i férový přístup vůči svým zaměstnancům. Jedná se tedy o jakýsi kodex společnosti. Zároveň je na místě, také myšlenka, že by podnik měl být zároveň vzorem pro své klienty. Z těchto důvodů nebude v budoucnu docházet k snaze snižovat náklady v této oblasti.

10 ZHODNOCENÍ NÁVRHU

Mezi poslední cíle diplomové práce patří zhodnocení přínosů, rizik a nákladů spojených s realizací daného návrhu. Zároveň by se měl brát zřetel na časovou náročnost projektu. Tato problematika bude řešena v této kapitole.

10.1 Přínosy návrhu

Přínosem tohoto návrhu pro společnost je zjištění střediskových režijních sazeb jednotlivých ziskových středisek. Pro výpočet těchto sazeb bylo důležité nejprve zpřesnit jednotlivé alokace nákladů s ohlednutím na jejich příčinnou souvislost. Společnost se v rámci několika let rozrůstala a nedokázala na svoji expanzi patřičně reagovat. Původně se tedy nebral příliš zřetel na jednotlivé nástroje řízení nákladů.

Přínosem tohoto projektu tedy je i realokace režijních nákladů jednotlivých nákladových středisek, což je pro společnost značně přínosné z hlediska řízení a evidence režijních nákladů.

Nyní ovšem podnik disponuje absorpční kalkulací, která, jak již bylo zmíněno, přibližuje střediskovou režijní sazbu. Tato kalkulace neslouží pouze pro budoucí cenotvorbu, ale dalším přínosem je také její upravená forma pro vytvoření nového odměňovacího systému.

Jak již bylo zmíněno v této diplomové práci mezi slabé stránky dané společnosti patří také chybějící motivační systém zaměstnanců. Tento nový systém společnost buduje na základě vytvořené kalkulace a nového rozpočtu, který od tohoto roku rozpočtuje každé středisko zvlášť. Z kalkulace si odměňovací systém převážně přebírá realokaci režijních nákladů a z rozpočtu využívá předpokládané přímé náklady.

Dalším přínosem této kalkulace je vytvoření strukturované metodiky, čímž lze snadno měnit jednotlivé parametry výpočtů. Jelikož také došlo v průběhu zpracování tohoto návrhu k zaškolení jednotlivých zaměstnanců, lze kalkulaci nadále využít i do budoucna pro měsíční kontrolu režijních sazeb jednotlivých středisek, a tudíž může společnost řídit své náklady flexibilně na aktuálních datech.

Představitelé společnosti se aktivně podíleli na vypracování tohoto návrhu. Tím získali detailnější přehled o svých finančních i nefinančních informacích. Zároveň více rozpoznali slabé stránky společnosti, které mají v plánu do budoucna eliminovat.

10.2 Nákladová analýza

Na návrhu pro vybranou společnost bylo pracováno v rámci pracovní doby jednotlivých zaměstnanců. Již bylo zmíněno, že všichni zaměstnanci mají pevnou fixní mzdu, tedy podniku při zpracování návrhu nevznikaly žádné nové náklady. Samozřejmě lze polemizovat nad vznikem oportunitních nákladů. Většina zaměstnanců byla zatížena tímto návrhem opravdu pouze okrajově v rámci jednotek hodin svého času. Pouze jeden zaměstnanec na dané práci strávil cca 20 hodin svého času.

Důležité je ovšem také to, že si jednatel společnosti vyhrazoval svůj osobní čas pro debaty na jednotlivých poradách. Je tedy na uvážení, zda by jeho „drahý“ čas nemohl být vynaložen na jinou činnost, která by například prospěla celkovému vedení firmy.

Zároveň bylo v návrhu opuštěno od metody Activity Based Costing z důvodu její časové náročnosti na implementaci, což by mohlo mít i za následek následnou nákladovou náročnost tohoto návrhu.

Pro zpracování kalkulace byl využit program MS Excel, tudíž lze do kalkulace jednoduše zasahovat. Zároveň je vše přichystané tak, aby v případě potřeby zaškolený zaměstnanec jen vložil data, která zjistí z účetního systému a kalkulace se propočítá na jednotlivá střediska i měsíčně. V tomto případě by daný návrh neměl přinést zásadní náklady ani v budoucnu.

Zároveň je si potřeba uvědomit, že podnik disponuje převážně ekonomickými pracovníky, tudíž by jakákoliv následné zaškolení mělo proběhnout v minimálním časovém fondu.

Podnik mohl vytvořit nový kalkulační systém pouze za pomoci svých pracovníků, ale jejich časová vytíženost je již značná. Tím, že návrh byl vytvořen zadarmo studentem, došlo k další úspoře nákladů.

10.3 Rizika návrhu

Rizika související se zavedením tohoto nového návrhu mohou být vnitřní i vnější. Spočívají v různých alternativách jednotlivých vývojů. Doplněny byly také odhady pravděpodobnosti jejich vzniku:

- Nesprávné výsledky kalkulací (střední pravděpodobnost);
- Zpomalení chodu finančního střediska (velmi nízká pravděpodobnost);
- Špatná spolupráce zaměstnanců, konkrétně účetních v podniku (nízká pravděpodobnost);

- Po zavedení vznikne potřeba kalkulaci měnit pro zlepšení odměňovacího systému (střední pravděpodobnost);
- Nespokojenost jednatelů s konkrétním návrhem (nízká pravděpodobnost);
- Nespokojenost vedoucích jednotlivých středisek z důvodu vysoké alokace nepřímých nákladů (střední pravděpodobnost);

10.4 Fáze vývoje návrh

Existuje více možných postupů, mají ovšem společný cíl, a to je zavedení tohoto návrhu do podniku. Postup lze rozdělit na tyto jednotlivé fáze:

1. Kontrola vstupních dat, kontrola správné alokace nákladů k jednotlivým střediskům.
2. Opravení přiřazených nákladů k jednotlivým pracovištím.
3. Kontrola evidence hodin strávených na jednotlivých klientech.
4. Představení vedoucím pracovníkům konkrétní návrh, zaškolení odpovědné osoby, které alokuje náklady na jednotlivá střediska.
5. Diskuse o přeřazení IT do nákladového střediska.
6. Vytvoření kalkulace.
7. Posouzení, zda zavedená kalkulace splnila svůj účel, pro který byla vytvořena.

ZÁVĚR

Hlavní cílem této diplomové práce, bylo zlepšení řízení nákladů ve vybrané firmě. Tento cíl byl dosažen za pomoci ostatních dílčích cílů. Ty měly tuto podobu:

1. Provést průzkum literárních zdrojů a zpracovat rešerši zaměřenou na náklady podniku, jejich řízení a analýzu.
2. Charakterizovat vybranou firmu a provést analýzu současného stavu řízení nákladů v této společnosti.
3. Na základě analýzy identifikovat nedostatky v řízení nákladů ve vybrané firmě.
4. Vypracovat návrh doporučení pro zlepšení řízení nákladů ve vybrané firmě.
5. Na závěr provést zhodnocení vytvořeného návrhu.

Tato práce se věnovala podrobnému zkoumání finančního a manažerského účetnictví, klasifikaci nákladů, jejich kalkulaci a řízení, jak v teoretické rovině, tak i v kontextu praktické aplikace na vybranou firmu. Bylo prokázáno, že účetnictví je nejen základním pilířem pro efektivní finanční řízení každého podniku, ale také neocenitelným nástrojem pro podporu strategického rozhodování a dlouhodobého rozvoje.

V analytické části této diplomové práce byla nejprve představena vybraná firma. Toto představení zahrnuje základní údaje společnosti, vnitřní organizační strukturu podniku, hodnoty společnosti a také SWOT analýzu firmy.

Další část analytické části se zaměřila na jednotlivou analýzu nákladů ve firmě. A to dle jednotlivých členění nákladů. Došlo na analýzu druhového členění nákladů, členění nákladů podle vzniku, kalkulační členění a na členění nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů. Na závěr této analýzy proběhlo zhodnocení současného stavu řízení nákladů a identifikace nedostatků.

Na analytickou část navazuje návrh na zlepšení řízení nákladů. Za pomoci analýzy byly identifikovány jednotlivé nedostatky ve firmě. V návrhové části tedy došlo na jejich odstranění. Jedním z nedostatků byla chybná alokace nákladů související s členěním nákladů podle vzniku. Střediska byla mnohdy zatěžována náklady, které vůbec nevyvolávala. Naopak režijní náklady, nebyly přiřazeny k jednotlivým ziskovým střediskům vůbec. Tato skutečnost byla napravena a byl vytvořen kalkulační systém, jehož hlavní cíl je zjištění střediskových režijních sazeb. Dále byla v návrhu vytvořena efektivní hodinová sazba, což byl jeden z požadavků vedení společnosti. Pro zlepšení řízení nákladů byl také

vytvořen návrh sestavování rozpočtu a motivační systém pro zaměstnance. Na závěr této části byla sepsána kapitola diskuse a doporučení. Tento oddíl se věnoval tedy možným řešením, kam by se sledovaná firma mohla dále posunout v řízení nákladů.

Na úplný závěr této práce bylo vytvořeno zhodnocení návrhu. Zde jsou krátce sepsány přínosy návrhu, nákladová analýza, rizika návrhu a fáze vývoje návrhu.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

ANDRLÍK, Břetislav; FORMANOVÁ, Lucie; DVOŘÁKOVÁ, Kristina a BASTLOVÁ, Veronika, 2022. *Finanční účetnictví podnikatelského sektoru: pohled teorie a praxe*. Účetnictví. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7676-268-8.

BHIMANI, Alnoor; HORNGREN, Charles T.; DATAR, Srikant M. a RAJAN, Madhav V., 2019. *Management and cost accounting*. 7th ed. Harlow, England: Pearson. ISBN 978-1-292-23266-9.

CROSSON, Susan V. a NEEDLES, Belverd E., c2014. *Managerial accounting*. 10th ed. [Mason, Ohio]: South-Western/Cengage Learning. ISBN 9781133958963.

ČECHOVÁ, Alena, 2011. *Manažerské účetnictví*. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press. ISBN 978-802-5128-312.

ČIŽINSKÁ, Romana, 2018. *Základy finančního řízení podniku*. Prosperita firmy. Praha: Grada Publishing. ISBN 9788027101948.

DRURY, Colin, 2021. *Management and cost accounting*. 11th ed. Andover: Cengage Learning. ISBN 978-1-4737-7361-5.

FIBÍROVÁ, Jana; ŠOLJAKOVÁ, Libuše; WAGNER, Jaroslav a PETERA, Petr, 2020. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 3. upravené vydání. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7598-885-0.

FOLTÍNOVÁ, Alžbeta, [2011]. *Nákladový controlling*. Ekonomía. Bratislava: Iura Edition, spol. ISBN 9788080784256.

HANSEN, Don R. a MOWEN, Maryanne M., c2015. *Cornerstones of cost management*. 3rd ed. Mason, OH: Cengage Learning. ISBN 9781285751788.

HORNGREN, Charles T., c2009. *Cost accounting: a managerial emphasis*. 13th ed. Charles T. Horngren series in accounting. Upper Saddle River, NJ: Pearson Prentice Hall. ISBN 9780136126638

HRADECKÝ, Mojmír; LANČA, Jiří a ŠIŠKA, Ladislav, 2008. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-247-2471-3.

HRUŠKA, Vladimír, 2023. *Účetní případy pro praxi 2023*. Grada. ISBN 978-80-271-3978-1. Dostupné také

z: <https://www.bookport.cz/AccountSaml/SignIn/?idp=https://shibboleth.utb.cz/idp/shibboleth&returnUrl=/kniha/ucetni-pripady-pro-praxi-2023-11668/>.

KOCMANOVÁ, Alena, 2013. *Ekonomické řízení podniku*. Praha: Linde Praha. ISBN 9788072019328.

KRÁL, Bohumil, 2018. *Manažerské účetnictví*. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press. ISBN 9788072615681.

LANDA, Martin, 2014. *Podnikové účetnictví*. Ostrava: Key Publishing. ISBN 9788074182198.

LANG, Helmut, 2005. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. C.H. Beck pro praxi. Praha: C.H. Beck. ISBN 8071794198.

MARTINOVIČOVÁ, Dana; KONEČNÝ, Miloš a VAVŘINA, Jan, 2019. *Úvod do podnikové ekonomiky*. 2., aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-271-2034-5.

MRKOSOVÁ, Jitka, 2020. *Účetnictví 2020: učebnice pro SŠ a VOŠ*. Daně a účetnictví. Brno: Edika. ISBN 978-80-266-1514-9.

NOBLES, Tracie L.; MATTISON, Brenda a MATSUMURA, Ella Mae, 2014. *Hornsgren's financial & managerial accounting*. 4th ed. Boston: Pearson. ISBN 978-0-13-325543-0.

NOREEN, Eric W.; BREWER, Peter C. a GARRISON, Ray H., 2020. *Managerial accounting for managers*. 5th ed. New York: McGrawe-Hill Education. ISBN 978-1-260-57001-4.

NOVÁK, Petr, 2018. *Chování nákladů ve výrobních firmách z pohledu jejich variability*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně. ISBN 9788074547737.

PETŘÍK, Tomáš, 2009. *Ekonomické a finanční řízení firmy: manažerské účetnictví v praxi*. 2., výrazně rozš. a aktualiz. vyd. Praha: Grada. ISBN 9788024730240.

POPESKO, Boris a PAPADAKI, Šárka, 2016. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing. ISBN 9788024757735.

SEDLÁČEK, Jaroslav, 2016. *Základy finančního účetnictví*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk. ISBN 9788073806125.

SCHOLLEOVÁ, Hana, 2017. *Ekonomické a finanční řízení pro neekonomy*. 3., aktualizované vydání. Expert. Praha: Grada Publishing. ISBN 9788027104130.

STEJSKALOVÁ, Irena, 2021. *Finanční účetnictví pro manažery s netradičně pojatými případovými studiemi*. Vydání 3., aktualizované. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7552-773-8

STROUHAL, Jiří, 2016. *Ekonomika podniku*. Třetí, aktualizované vydání. Vzdělávání účetních v ČR (Institut certifikace účetních). Praha: Institut certifikace účetních. ISBN 978-808-7985-076.

STROUHAL, Jiří; ŽIDLICKÁ, Renata a CARDOVÁ, Zdenka, 2014. *Účetnictví: velká kniha příkladů*. Brno: BizBooks. ISBN 9788026501541.

SYNEK, Miloslav a KISLINGEROVÁ, Eva, 2015. *Podniková ekonomika*. 6., přeprac. a dopl. vyd. Praze: C.H. Beck. ISBN 9788074002748.

SYNEK, Miloslav, 2011. *Manažerská ekonomika*. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada. ISBN 9788024734941.

ŠOLJAKOVÁ, Libuše a FIBÍROVÁ, Jana, 2010. *Reporting*. 3., rozš. a aktualiz. vyd. Finance. Praha: Grada. ISBN 9788024727592.

TAUŠL PROCHÁZKOVÁ, Petra a JELÍNKOVÁ, Eva, 2018. *Podniková ekonomika – klíčové oblasti*. Praha: Grada Publishing. ISBN 9788027106899.

TÓTH, Miroslav a ŠAGÁTOVÁ, Slávka, 2020. *Nákladový controlling*. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7598-906-2.

VOCHOZKA, Marek a MULAČ, Petr, 2012. *Podniková ekonomika*. Praha: Grada. ISBN 9788024743721.

WÖHE, Günter a KISLINGEROVÁ, Eva, 2007. *Úvod do podnikového hospodářství*. 2., přeprac. a dopl. vyd. Beckovy ekonomické učebnice. Praha: C.H. Beck. ISBN 9788071798972.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ABC Activity Based Costing

Č. Číslo

DUK Daňová a účetní kancelář

Kč Koruny české

OSVČ Osoba samostatně výdělečně činná

VaV Výzkum a vývoj

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1 Typový kalkulační vzorec	28
Obrázek 2 Retrogradní kalkulace	28
Obrázek 3 Dynamická kalkulace	29
Obrázek 4 Kalkulační vzorec se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů	30
Obrázek 5 Organizační struktura společnosti	41
Obrázek 6 Graf druhového členění nákladů v roce 2022	48
Obrázek 7 Graf složení přímých nákladů	55
Obrázek 8 Graf složení nepřímých nákladů 2023	57
Obrázek 9 Graf poměru přímých a nepřímých nákladů 2023	58
Obrázek 10 Graf podílu fixních nákladů	59
Obrázek 11 Podíl variabilních nákladů.....	60
Obrázek 12 Graf poměru variabilních a fixních nákladů	61

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1 SWOT analýza	43
Tabulka 2 Vývoj hospodářského výsledku ve sledovaném období	46
Tabulka 3 Podíl výnosů k nákladům 2019-2022	46
Tabulka 4 náklady za sledované období	47
Tabulka 5 vertikální analýza	49
Tabulka 6 Horizontální analýza	50
Tabulka 7 Zisková střediska 1	51
Tabulka 8 Zisková střediska část 2	52
Tabulka 9 Nákladová střediska	53
Tabulka 10 Alokované náklady a výnosy	53
Tabulka 11 Nepřirazené náklady a výnosy 2023	54
Tabulka 12 Rozdělení přímých nákladů roku 2023	55
Tabulka 13 Rozdělení nepřímých nákladů v roce 2023	56
Tabulka 14 Poměr celkových přímých a nepřímých nákladů	58
Tabulka 15 Podíl fixních nákladů	58
Tabulka 16 Podíl variabilních nákladů	60
Tabulka 17 Poměr fixních a variabilních nákladů	61
Tabulka 18 Kalkulační vzorec pro získání střediskové režijní sazby a efektivní hodinové sazby	70
Tabulka 19 Srovnání alokací	70
Tabulka 20 Rozvrhová základna naturální	71
Tabulka 21 Jednicové náklady střediska	72
Tabulka 22 Režijní náklady	73
Tabulka 23 Přehled hodinových sazeb jednotlivých středisek	74
Tabulka 24 Efektivní hodinová sazba	75
Tabulka 25 Návrh odměnového plánu	78

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha P I: Název přílohy

PŘÍLOHA P I: NÁZEV PŘÍLOHY