



Diplomová práce

Vnitropodnikové účetnictví a řízení nákladů ve vybraném podniku

Studijní program:

N0413A050007 Podniková ekonomika

Studijní obor:

Management podnikových procesů

Autor práce:

Bc. Kateřina Holá

Vedoucí práce:

Ing. Lenka Strýčková, Ph.D.
Katedra financí a účetnictví

Liberec 2023



Zadání diplomové práce

Vnitropodnikové účetnictví a řízení nákladů ve vybraném podniku

<i>Jméno a příjmení:</i>	Bc. Kateřina Holá
<i>Osobní číslo:</i>	E20000254
<i>Studijní program:</i>	N0413A050007 Podniková ekonomika
<i>Specializace:</i>	Management podnikových procesů
<i>Zadávací katedra:</i>	Katedra financí a účetnictví
<i>Akademický rok:</i>	2021/2022

Zásady pro vypracování:

1. Úvod do problematiky vnitropodnikového účetnictví.
2. Teoretické vymezení problematiky kalkulací nákladů.
3. Řízení nákladů ve vybraném podniku s důrazem na jejich alokaci.
4. Vyhodnocení současného stavu a návrh na zlepšení.
5. Vlastní zhodnocení a závěr.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy:

Forma zpracování práce:

Jazyk práce:

65 normostran

tištěná/elektronická

čeština

Seznam odborné literatury:

- CLARKE, Peter, 2016. *Managerial Accounting*. 3rd ed. Dublin: Chartered Accountants Ireland. ISBN 1910374679.
- FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ, Jaroslav WAGNER a Petr PETERA, 2020. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7598-885-0.
- KALOUDA, František, 2016. *Finanční analýza a řízení podniku*. 2. vyd. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk. ISBN 978-80-7380-591-3.
- KRÁL, Bohumil, 2018. *Manažerské účetnictví*. 4. vyd. Praha: Management Press. ISBN 978-80-7261-568-1.
- LOUŠA, František, 2014. *Vnitropodnikové směrnice v účetnictví*. 7. vyd. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-5172-6.
- PROQUEST, 2021. *Databáze článků ProQuest* [online]. Ann Arbor, MI, USA: ProQuest. [cit. 2021-10-12]. Dostupné z: <http://knihovna.tul.cz>.

Konzultant: Ing. Petra Knězová, účetní manažer

Vedoucí práce:

Ing. Lenka Strýčková, Ph.D.

Katedra financí a účetnictví

Datum zadání práce:

1. listopadu 2021

Předpokládaný termín odevzdání: 31. srpna 2023

L.S.

doc. Ing. Aleš Kocourek, Ph.D.
děkan

Ing. Martina Černíková, Ph.D.
vedoucí katedry

V Liberci dne 1. listopadu 2021

Prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci jsem vypracovala samostatně jako původní dílo s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím mé diplomové práce a konzultantem.

Jsem si vědoma toho, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu Technické univerzity v Liberci.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědoma povinnosti informovat o této skutečnosti Technickou univerzitu v Liberci; v tomto případě má Technická univerzita v Liberci právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Současně čestně prohlašuji, že text elektronické podoby práce vložený do IS/STAG se shoduje s textem tištěné podoby práce.

Beru na vědomí, že má diplomová práce bude zveřejněna Technickou univerzitou v Liberci v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů.

Jsem si vědoma následků, které podle zákona o vysokých školách mohou vyplývat z porušení tohoto prohlášení.

Poděkování

Ráda bych poděkovala vedoucí mé diplomové práce Ing. Lence Strýčkové, Ph.D. za vstřícnost, ochotu, cenné rady a odborné připomínky, které mi v průběhu zpracování práce poskytla. Děkuji také vedení vybraného podniku za poskytnutí dat pro účely práce, spolupráci a odborné konzultace při zpracování praktické části této práce.

Vnitropodnikové účetnictví a řízení nákladů ve vybraném podniku

Anotace

Diplomová práce se zabývá problematikou řízení nákladů v rámci vnitropodnikového účetnictví vybraného podniku. Hlavním cílem této práce je vytvoření návrhu na zlepšení sledování nákladů jako podklad pro jejich efektivní řízení. Výsledkem navrhované metody nákladové alokace je podrobné rozdělení nákladů a jejich přiřazení jednotlivým oddělením podniku, ve kterých tyto náklady vznikají, pro možné následné posouzení nákladovosti těchto oddělení, jejich efektivity a profitability a případné navržení nápravných opatření. Diplomová práce využívá výzkumné metody deskripce, analýzy a komparace. V teoretické části diplomové práce je zpracováno téma nákladových kalkulací ve vnitropodnikovém účetnictví pomocí literární rešerše. Praktická část diplomové práce je zpracována na základě interních dat vybraného podniku a zabývá se současnými kalkulacemi nákladů vybraného podniku, jejich vyhodnocením a návrhem nové metody pro zlepšení. Závěr práce se zabývá vyhodnocením výstupů nové metody, jejím srovnáním s původní metodou sledování nákladů a obsahuje doporučení pro podnik.

Klíčová slova

Alokace nákladů, controlling, kalkulace, řízení nákladů, vnitropodnikové účetnictví

Internal Business Accounting System and Cost Management in a Selected Company

Annotation

This thesis focuses on cost management within the internal accounting of a selected company. The main objective of this thesis is to develop a proposal for enhancing cost monitoring as a foundation for effective cost management. The proposed cost allocation method results in a detailed breakdown of costs, assigning them to individual departments within the company where these expenses originate. This enables a subsequent evaluation of departmental costs, efficiency, profitability, and the formulation of potential corrective actions. The research methods employed in this thesis include description, analysis, and comparison. The theoretical section of the thesis extensively explores cost calculations in internal accounting through literature research. The practical section relies on internal data from the chosen company, examining their current cost calculations, evaluating them, and suggesting a new method for improvement. The conclusion of this thesis assesses the outcomes of the new method, compares it with the original cost tracking approach, and provides recommendations for the company.

Key Words

Cost allocation, controlling, calculation, cost management, internal accounting

Obsah

Seznam zkratk	13
Seznam obrázků	14
Seznam tabulek	15
Úvod	17
1 Úvod do vnitropodnikového účetnictví	19
1.2 Vztah vnitropodnikového a finančního účetnictví	20
1.3 Vývoj vnitropodnikového účetnictví	22
1.4 Vymezení vnitropodnikového účetnictví	24
1.4.1 Účetní informace	24
1.4.2 Nákladové účetnictví	25
1.5 Controlling	25
1.5.1 Funkce controllingu	25
1.5.2 Vývoj controllingu	26
1.5.3 Vztah controllingu a vnitropodnikového účetnictví	27
2 Náklady ve vnitropodnikovém účetnictví	29
2.1 Pojetí nákladů v manažerském účetnictví	29
2.2 Členění nákladů	30
2.2.1 Druhové členění nákladů	30
2.2.2 Účelové členění nákladů	32
2.2.3 Kalkulační členění nákladů	34
2.2.4 Členění nákladů dle závislosti na objemu produkce	35
2.3 Řízení nákladů	36
3 Kalkulace	38
3.1 Alokace nákladů	39
3.1.1 Rozvrhová základna	40
3.2 Alokační fáze a principy	41
3.3 Kalkulační vzorec	42
3.3.1 Typový kalkulační vzorec	42
3.3.2 Retrográdní kalkulační vzorec	43
3.3.3 Kalkulační vzorec odlišující fixní a variabilní náklady	44
3.3.4 Dynamická kalkulace	45
3.3.5 Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů	46
3.4 Kalkulace úplných a neúplných nákladů	47
3.4.1 Absorpční kalkulace	47

3.4.2	Neabsorpční kalkulace.....	48
3.5	Metody alokace nákladů	48
3.5.1	Kalkulace dělením.....	49
3.5.2	Přirážková kalkulace	50
3.5.3	Kalkulace s přiřazováním nákladů aktivitám	50
4	Řízení nákladů ve vybraném podniku.....	52
4.1	Charakteristika podniku	52
4.2	Organizační struktura	53
4.3	Kalkulace nákladů.....	55
4.3.1	Režijní náklady	56
4.3.2	Osobní náklady	58
4.3.3	Přefakturace	59
4.4	Příklad kalkulace	60
4.5	Zhodnocení současných nákladových kalkulací	62
5	Návrh nové metody pro řízení nákladů	64
5.1	Alokační klíče	65
5.1.1	Zaměstnanec na plný úvazek	65
5.1.2	Celkový počet zaměstnanců.....	67
5.1.3	Volume	68
5.1.4	Oddělení provozu	70
5.1.5	Metry čtvereční	71
5.1.6	System	71
5.2	Přiřazení alokačních klíčů jednotlivým účtům	72
5.3	Proces nákladové alokace	74
5.3.1	Vstupní data	75
5.3.2	Alokace nákladů	76
5.3.3	Výstupy	76
5.4	Vyhodnocení výstupů	78
5.5	Srovnání původní a navrhované metody sledování nákladů	87
5.6	Doporučení pro podnik	88
	Závěr.....	90
	Seznam použité literatury	92
	Seznam příloh	94

Seznam zkratek

ABC	Activity Based Costing
DNHM	Dlouhodobý nehmotný majetek
FTE	Full Time Equivalent
HC	Headcount
HW	Hardware
IS	Informační systém
IT	Informační technologie
M2s	Metr čtvereční
Min	Minuty
poj	Pojištění
TF	Travel Fund
tis	Tisíc
sl	Služby
SW	Software
VOL	Volume

Seznam obrázků

<i>Obr. 1. Vztah controllingu a vnitropodnikového účetnictví.....</i>	<i>27</i>
<i>Obr. 2. Vztah jednotlivých přístupů k pojetí nákladů</i>	<i>30</i>
<i>Obr. 3. Druhové členění nákladů</i>	<i>31</i>
<i>Obr. 4. Účelové členění nákladů</i>	<i>33</i>
<i>Obr. 5. Přiřazení nákladů objektu</i>	<i>41</i>
<i>Obr. 6. Typový kalkulační vzorec</i>	<i>43</i>
<i>Obr. 7. Retrográdní kalkulační vzorec</i>	<i>44</i>
<i>Obr. 8. Kalkulační vzorec odlišující fixní a variabilní náklady</i>	<i>45</i>
<i>Obr. 9. Kalkulační vzorec odlišující fixní a variabilní náklady</i>	<i>46</i>
<i>Obr. 10. Kalkulační vzorec se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů</i>	<i>46</i>
<i>Obr. 11. Kalkulační členění nákladů</i>	<i>47</i>
<i>Obr. 12. Kalkulační vzorec podniku pro výpočet celkových nákladů na minutu práce</i>	<i>56</i>
<i>Obr. 13. Kalkulační vzorec podniku pro výpočet přímých nákladů na minutu práce</i>	<i>56</i>

Seznam tabulek

<i>Tab. 1. Rozlišení finančního a vnitropodnikového účetnictví</i>	21
<i>Tab. 2. Přehled režijních nákladů podniku XY</i>	57
<i>Tab. 3. Přehled osobních nákladů podniku XY</i>	59
<i>Tab. 4. Příklad nákladové kalkulace podniku XY za 1. čtvrtletí 2022</i>	60
<i>Tab. 5. Příklad nákladové kalkulace podniku XY za 2. čtvrtletí 2022</i>	61
<i>Tab. 6. Příklad nákladové kalkulace podniku XY za 1. čtvrtletí 2023</i>	61
<i>Tab. 7. Přehled nákladových objektů a jejich označení písmenným kódem.....</i>	64
<i>Tab. 8. Počet zaměstnanců v přepočtu na plný úvazek jednotlivých oddělení za rok 2022</i>	66
<i>Tab. 9. Počet zaměstnanců v přepočtu na plný úvazek jednotlivých oddělení za rok 2022</i>	66
<i>Tab. 10. Celkový počet zaměstnanců jednotlivých oddělení za rok 2022.....</i>	67
<i>Tab. 11. Procentuální rozložení nákladových objektů pro alokaci nákladů pro rok 2022 na základě alokačního klíče HC.....</i>	68
<i>Tab. 12. Počet vyprodukovaných minut práce jednotlivých oddělení v prvním pololetí roku 2022 .</i>	69
<i>Tab. 13. Počet vyprodukovaných minut práce jednotlivých oddělení v druhém pololetí roku 2022</i>	69
<i>Tab. 14. Celkový počet vyprodukovaných minut práce v roce 2022</i>	69
<i>Tab. 15. Procentuální rozložení nákladových objektů pro alokaci nákladů pro rok 2022 na základě alokačního klíče VOL.....</i>	70
<i>Tab. 16. Procentuální rozložení nákladových objektů pro alokaci nákladů na základě alokačního klíče UNIT.....</i>	70
<i>Tab. 17. Procentuální rozložení nákladových objektů pro alokaci nákladů na základě alokačního klíče m2s</i>	71
<i>Tab. 18. Počet zaměstnanců v přepočtu na plný úvazek jednotlivých oddělení za rok 2022</i>	72
<i>Tab. 19. Procentuální rozložení nákladových objektů pro alokaci nákladů na základě alokačního klíče SYSTEM.....</i>	72
<i>Tab. 20. Výčet výsledkových účtů s přiřazenými alokačními klíči</i>	73
<i>Tab. 21. Přehled přiřazených nákladů jednotlivým nákladovým objektům za rok 2022</i>	77
<i>Tab. 22. Přehled celkových výnosů přiřazených jednotlivým nákladovým objektům za rok 2022 ...</i>	78
<i>Tab. 23. Přehled celkových nákladů přiřazených jednotlivým nákladovým objektům</i>	79
<i>Tab. 24. Přehled celkových nákladů na zaměstnance na plný úvazek (FTE) přiřazených jednotlivým nákladovým objektům</i>	80
<i>Tab. 25. Procentuální rozdělení celkových nákladů na zaměstnance na plný úvazek (FTE) přiřazených jednotlivým nákladovým objektům</i>	80

<i>Tab. 26. Přehled celkových osobních nákladů na zaměstnance na plný úvazek (FTE) přiřazených jednotlivým nákladovým objektům</i>	81
<i>Tab. 27. Procentuální rozdělení osobních celkových nákladů na zaměstnance na plný úvazek (FTE) přiřazených jednotlivým nákladovým objektům</i>	82
<i>Tab. 28. Přehled celkových osobních nákladů na všechny zaměstnance (HC) přiřazených jednotlivým nákladovým objektům</i>	83
<i>Tab. 29. Přehled celkových nákladů na minutu produkce</i>	84
<i>Tab. 30. Přehled přímých osobních nákladů na minutu produkce</i>	84
<i>Tab. 31. Přehled čistého zisku podniku XY za rok 2022</i>	85

Úvod

V dnešním dynamickém a vysoce konkurenčním podnikatelském prostředí čelí podniky mnoha výzvám, pokud jde o řízení nákladů. Efektivní řízení nákladů se jeví jako kritický faktor pro společnosti, které se snaží udržet si konkurenční výhodu a dlouhodobě dosahovat úspěchu. V oblasti manažerského účetnictví, oboru účetnictví věnovaného poskytování klíčových informací pro interní rozhodování, hraje řízení nákladů důležitou roli pro vhodné alokace zdrojů a zvyšování celkové ziskovosti.

Úkolem této práce je ponořit se do spletnosti manažerského účetnictví a řízení nákladů se specifickým zaměřením na nákladovou alokaci. Alokace nákladů se týká procesu přiřazování nákladů různým nákladovým objektům, jako jsou produkty, služby nebo oddělení, za účelem hodnocení výkonu a usnadnění rozhodování. Zatímco alokace nákladů byla základním aspektem manažerského účetnictví po celá desetiletí, její význam v posledních letech zesílil kvůli stále se zvyšující náročnosti obchodních operací a potřebě získávání přesných a relevantních finančních informací.

Podniky dnes působí v prostředí charakterizovaném rychlým technologickým pokrokem, globálními dodavatelskými řetězci a náročnými zákazníky. Tyto faktory vytvářejí větší potřebu efektivních postupů řízení nákladů. Alokace nákladů umožňuje zvyšovat celkovou efektivitu a přizpůsobit využívání zdrojů. Vhodnou alokací nákladů mohou organizace identifikovat problematické oblasti, zefektivnit provoz a omezit či eliminovat zbytečné výdaje. Takové postupy podniku pomohou dosáhnout větší ziskovosti a udržení konkurenční výhody na stále náročnějším trhu.

Tato diplomová práce pojednává o problematice řízení nákladů v podniku poskytujícím služby zákaznického servisu.

Hlavním cílem této práce je zjistit, jakým způsobem vybraný podnik sleduje své náklady a jaké nástroje manažerského účetnictví pro řízení nákladů využívá. Na základě těchto informací je úkolem současný způsob řízení nákladů vyhodnotit a navrhnout podniku kroky ke zlepšení za účelem zvýšení efektivity řízení nákladů a možnosti zavedení nápravných opatření.

V teoretické části práce je charakterizováno vnitropodnikové účetnictví, jeho funkce a vývoj, a následně je vymezeno ve vztahu k finančnímu účetnictví a finančnímu controllingu. Dále je vysvětleno pojetí nákladů ve vnitropodnikovém účetnictví, jejich členění a následné nákladové

kalkulace, kalkulační vzorce a metody nákladových alokací, které se v rámci řízení nákladů v podnicích nejčastěji využívají.

Praktická část této práce se zabývá vybraným podnikem, postupy nákladových kalkulací, které podnik za účelem řízení nákladů využívá a následně navrhovaným řešením pro zlepšení procesu sledování nákladů. V úvodu praktické části je charakterizován vybraný podnik a jeho organizační struktura. Další část se zabývá přístupem podniku k řízení nákladů, na jehož základě podnik sleduje svou nákladovost na jednotku práce. Tyto postupy jsou následně vyhodnoceny a další část práce se již zabývá detailním návrhem nové metody sledování nákladů. Nová metoda je navržena jako nový nástroj pro řízení nákladů pomocí MS Excel. V závěru práce jsou shrnuty a vyhodnoceny výstupy navrhované metody a je vyjádřeno doporučení pro vybraný podnik.

Tato práce je zpracována pomocí metod deskripce, analýzy a komparace. Deskripce je použita pro vysvětlení problematiky řízení nákladů jako nástroje vnitropodnikového účetnictví. Na základě analýzy jsou vyhodnoceny výstupy navrhované metody přiřazování nákladů jednotlivým oddělením vybraného podniku. Metoda komparace je použita pro srovnání stávajícího způsobu sledování nákladů v podniku a návrhu nové metody nákladových alokací.

1 Úvod do vnitropodnikového účetnictví

Podstatou podnikatelské činnosti je přeměna vstupů na výstupy. V podnikání se tato přeměna týká přeměny zdrojů (vstupů) na požadovaný výsledek nebo produkt (výstup). Vstupy mohou zahrnovat suroviny, materiály, práci, vybavení a informace, zatímco výstupy mohou být zboží, služby nebo také rozhodnutí. Podnikatelský proces si tedy zjednodušeně lze představit jako vložené prostředky různé majetkové podoby a jejich přeměnu na peněžní toky, které tvoří hodnotu podniku a generují bohatství. Cílem přeměny vstupů na výstupy je maximalizovat efektivitu a výkonnost a dosáhnout požadovaných výsledků co nejúčinnějším a nákladově nejefektivnějším způsobem (Čížinská, 2018).

Pro zachycení a vyjádření podnikatelské činnosti v peněžní podobě slouží uspořádaný systém informací, který nazýváme účetnictví. Cílem účetnictví je poskytnout jeho uživatelům informace o finanční situaci, hospodářském výsledku, stavu a pohybu hospodářských prostředků organizace za určité časové období. Uživatele účetních informací lze obecně rozdělit na externí a interní. Je pochopitelné, že informační potřeby těchto uživatelů jsou značně proměnlivé. Z tohoto důvodu jsou rozlišovány tři relativně samostatné subsystémy účetnictví: finanční, daňové a manažerské účetnictví (Čížinská, 2018).

Manažerské účetnictví je obor účetnictví, který využívá různých nástrojů pro zobrazení interních ekonomických informací, které poskytuje řídicím pracovníkům, manažerům a dalším interním uživatelům v rámci organizace. Tyto informace se používají k rozhodování souvisejícím s řízením operací organizace krátkodobého i dlouhodobého charakteru, jako je plánování, sestavování rozpočtů, kalkulace nákladů, vnitřní kontrola hodnocení ekonomického vývoje. Vnitropodnikové účetní informace se obvykle neposkytují externím stranám, ale používá je interně management organizace. Hlavním cílem vnitropodnikového účetnictví je poskytovat informace, které pomohou manažerům lépe se rozhodovat (Landa, 2014).

Pojem manažerské účetnictví není jednotně vymezen. Obecněji tento obor účetnictví definoval Landa(2011, s. 21): „*Manažerské účetnictví se zabývá poskytováním ekonomických informací, které potřebuje vedení podniku pro rozhodování a kontrolu ekonomického vývoje.*“

Rozsáhlejší definici nabízí Čížinská (2018, s. 48), která popisuje manažerské účetnictví jako „*Takový způsob monitorování a reportování podnikatelské činnosti, který poskytuje všechny požadované informace pro řízení a rozhodování, a to včetně variantního plánování a rozhodování o budoucích alternativách činnosti.*“

1.2 Vztah vnitropodnikového a finančního účetnictví

Cílem účetnictví je zaznamenávat, vykazovat a interpretovat informace o podnikatelském subjektu nebo segmentu tohoto subjektu. Vnitropodnikové a finanční účetnictví spolu souvisí tak, že se obě zabývají finančními informacemi, které pochází ze stejného účetního systému společnosti (Clarke, 2016).

Finanční účetnictví je standardizovaná forma účetnictví, která poskytuje ucelený obraz všech účetních případů vyjadřující změny v majetku a závazcích společnosti ve vztahu k jejímu okolí. Člení náklady a výnosy za účelem zjištění základu pro výpočet daně z příjmů a vyjádření hospodářského výsledku společnosti. Vnitropodnikové účetnictví pak sleduje hospodaření uvnitř této společnosti (Lazar, 2012).

Je potřebné obsah účetnictví rozlišovat podle toho, kdo je uživatelem účetních informací a za jakým účelem tyto informace čerpá. Finanční účetnictví je tak zaměřeno na poskytování informací především externím zainteresovaným stranám, zatímco vnitropodnikové účetnictví je zaměřeno na poskytování informací interním pracovníkům (Clarke, 2016). Mezi externí subjekty, které jsou uživateli účetních informací finančního účetnictví, patří především banky, obchodní partneři, stát a jeho orgány, zaměstnanci firmy a širší veřejnost. Ekonomické informace manažerského účetnictví slouží pak především vedoucím pracovníkům podniku (Landa, 2014).

Přestože je kladen důraz na odlišení informací finančního a vnitropodnikového účetnictví, je zároveň potřeba zdůraznit potřebnost návaznosti informací těchto dvou oborů (Fibírová et al., 2020). Veškeré účetní informace mohou být pro řídicí pracovníky relevantní, manažery tedy zajímají i výkazy finančního účetnictví. Také proto manažerské účetnictví staví především na informacích z finančního účetnictví (Clarke, 2016). Přesto existuje řada rozdílů, které jsou vyjádřeny v tabulce 1.

Tab.1. Rozlišení finančního a vnitropodnikového účetnictví

	<u>Finanční účetnictví</u>	<u>Manažerské účetnictví</u>
Uživatelé:	Externí uživatelé (např. stakeholdeři)	Interní pracovníci (např. manažeři)
Obsah:	Finanční výkazy, jako je: rozvaha, výkaz zisku a ztráty, přehled o peněžních tocích	Velmi detailní obsah zahrnující finanční i nefinanční informace
Časový interval:	Běžně na roční bázi	Dle požadavků řídicích pracovníků (např. denně v případě potřeby)
Časová orientace:	Orientované na minulost	Orientované na minulost i budoucnost
Regulace:	Regulováno legislativou a stále více mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS)	Volný formát v souladu s potřebami a preferencemi managementu

Zdroj: CLARKE, Peter, Managerial Accounting, s. 5., vlastní úprava

Finanční účetnictví zobrazuje finanční pozici podniku na základě stavu aktiv, zdrojů jejich krytí a struktury těchto zdrojů. Informace o struktuře kapitálu jsou předpokladem pro předvídání budoucího vývoje finanční pozice podniku. Informace o finanční výkonnosti podniku jsou užitečné k posouzení dalšího rozvoje podniku a výkaz peněžních toků slouží ke zhodnocení schopnosti podniku generovat peníze a peněžní ekvivalenty (Fibírová et al., 2020). Vnitropodnikové účetnictví kromě ještě více detailnějších finančních informací obsahuje také informace nefinančního charakteru, jako je kvalita výstupů a jejich včasné dodání (Clarke, 2016).

Dalším zmíněným rozdílem je časový interval a časová orientace. Zatímco informace finančního účetnictví se běžně vykazují v opakujícím se intervalu, zejména pro roční účetní období. Vnitropodnikové účetnictví může poskytovat informace řídicím pracovníkům dle jejich potřeb v různém časovém období. Finanční účetnictví se zaměřuje hlavně na minulost, vnitropodnikové účetnictví naopak hodnotí a srovnává skutečnosti se žádoucím stavem a následně vyhodnocuje možnosti budoucího vývoje (Král et al., 2018).

Finanční účetnictví podléhá významné regulaci ve formě předpisů a účetních standardů. V ČR je základním předpisem pro vedení účetních záznamů zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve kterém je upraven rozsah a způsob vedení účetnictví, požadavky na jeho průkaznost, rozsah a způsob zveřejňování informací z účetnictví a podmínky předávání účetních záznamů pro potřeby státu (Louša, 2018).

Obchodní společnosti, které jsou emitenty cenných papírů na regulovaném trhu cenných papírů v Evropské unii, jsou povinny dle zmíněného zákona o účetnictví použít pro účtování a sestavení účetní závěrky Mezinárodní standardy účetního výkaznictví upravené právem EU (Čižinská, 2018).

Oproti tomu manažerské účetnictví není v zásadě předmětem mimopodnikové regulace a systém tohoto účetnictví není jednotně vymezen. Tím, že je vnitropodnikové účetnictví určeno interním uživatelům společnosti, nevzniká tlak uživatelů na jednotný výklad jako u finančního účetnictví (Král et al., 2018).

1.3 Vývoj vnitropodnikového účetnictví

Zatímco původ finančního účetnictví sahá až tisíce let do minulosti, vznik vnitropodnikového účetnictví je relativně nedávný. Mnoho historiků zabývajících se účetnictvím se přiklání k jeho vzniku jako důsledku průmyslové revoluce, která přeměnila agrární společnost právě na průmyslovou (Clarke, 2016). Vnitropodnikové účetnictví se v posledních dvou stoletích vyvíjelo a přizpůsobovalo prostředí, aby se stalo nezávislým ve vztahu k finančnímu účetnictví a více se zaměřilo na řešení potřeb podniků. Ve významné podobě se vnitropodnikové účetnictví objevilo ve Spojených státech amerických během 19. století, kdy byly vyvinuty interní účetní systémy pro hodnocení nákladů (Kaplan, 1994). Na konci 19. a počátku 20. století byly vyvinuty nové techniky sledování nákladů za účelem analýzy produktivity a zisku. Tyto techniky pak měly dopad na účetní postupy dvacátého století (Kamal, 2015).

Ve 20. století začali manažeři věnovat více pozornosti produktivitě a finanční výkonnosti podniku. Před rokem 1950 bylo vnitropodnikové účetnictví považováno za technickou činnost podniku orientovanou primárně na stanovení cen produktů. Začalo se systematicky využívat členění nákladů podle závislosti na objemu produkce a kromě odpovědí na otázky týkajících se minulosti nebo srovnávání skutečně dosažených výsledků se žádoucím stavem se zjišťovali informace o variantách budoucího vývoje (Král et al., 2018). V 50. a 60. letech se těžiště vnitropodnikového účetnictví přesunulo k poskytování informací pro účely plánování a kontroly. Spíše než strategické úvahy bylo řízení orientováno na výrobu a vnitřní správu. Vnitropodnikové účetnictví mělo tendenci být reaktivní a jako součást řízení managementu identifikovalo problémy tehdy, když došlo k odchylkám od podnikatelského plánu (Kamal, 2015).

Zvýšená globální konkurence v 80. letech byla doprovázena rychlým technologickým rozvojem, který ovlivnil mnoho aspektů průmyslového sektoru. Vývoj v oblasti technologie osobních počítačů zjevně změnil povahu a množství dat, ke kterým měli řídicí pracovníci přístup. Výzva vyrovnat se s globální konkurencí byla vyřešena zavedením nových technik řízení a výroby a zároveň kontrolou nákladů. V těchto situacích bylo potřeba, aby informace o řízení a rozhodování byly rozptýleny po celé organizaci. Výzvou pro vedoucí účetní, jakožto primární poskytovatele těchto informací, bylo zajistit, aby byly k dispozici vhodné informace pro podporu manažerů a zaměstnanců na všech úrovních podniku. (Kamal, 2015).

V 90. letech 20. století celosvětový průmysl nadále čelil nebývalému technologickému pokroku, kdy například celosvětové rozšíření internetu nadále důrazně zvyšovalo celosvětovou konkurenci. Na přelomu 20. a 21. století se pozornost vnitropodnikového účetnictví přesunula na vytváření hodnoty prostřednictvím efektivního využívání zdrojů pomocí technologií k účelné tvorbě a zvyšování hodnoty pro zákazníky a akcionáře (Waweru, 2010).

Vývoj vnitropodnikového účetnictví v ČR v 90. letech 20. století byl ovlivněn jednak celospolečenskými změnami v souvislosti s vývojem zemí bývalého sovětského bloku a vývojem manažerského účetnictví v rozvinutých ekonomikách v souvislosti s globalizací celosvětové ekonomiky. Před rokem 1990 byly všechny významné podniky v Československu vlastněny a řízeny státem, kdy vláda rozhodovala o prodejních cenách zboží a služeb, cenách vstupů pro dodavatele a výši mezd. V 90. letech s postupnou integrací ČR do mezinárodní ekonomiky docházelo ke změnám vnitropodnikového účetnictví inspirovaným praxí v tomto oboru účetnictví z rozvinutých zemích západní Evropy a severní Ameriky (Wagner, 2020).

Další významné změny systémů vnitropodnikového účetnictví podpořil vstup ČR do Evropské unie, což vedlo k úpravě zákona o účetnictví za účelem sjednocení systému regulace účetnictví v ČR s legislativou EU a vedení účetnictví podle mezinárodních účetních standardů. Změny v zákoně a jejich dopad na finanční účetnictví pochopitelně ovlivnilo i vnitropodnikové účetnictví (Wagner, 2020). Události posledních desetiletí podnítily rozvoj vnitropodnikového účetnictví, čímž se stalo široce uznávaným jako odborná oblast oddělená od finančního účetnictví. Se zvyšujícím se zájmem o tento obor se široce rozrostla literatura popisující problematiku vnitropodnikového řešení účetnictví nabízející inovace teorie, postupů i nástrojů (Kamal, 2015).

1.4 Vymezení vnitropodnikového účetnictví

Účetní informace vnitropodnikového účetnictví slouží výhradně k řízení podniku. Z toho vyplývá, že podstatou vnitropodnikového účetnictví je práce s informacemi, díky kterým mohou řídicí pracovníci efektivně rozhodovat o chodu podniku. Cílem vnitropodnikového účetnictví je tyto informace shromažďovat, rozdělovat, analyzovat a následně prezentovat (Fibírová et al., 2020).

1.4.1 Účetní informace

Účetní informace, které vnitropodnikové účetnictví poskytuje, musí mít určitou vypovídací hodnotu, aby bylo pro řídicí pracovníky možné na základě těchto informací rozhodovat. Proto by účetní informace vycházející z vnitropodnikového účetnictví měly obsahovat následující charakteristiky:

Relevance – účetní informace musí být relevantní ve vztahu k posuzovanému rozhodnutí. To také znamená, že pokud je možné na základě jedné informace dospět k určitému rozhodnutí, tato informace nemusí sloužit k rozhodnutí o jiné věci. Relevantní informace je taková informace, která ovlivňuje ekonomická rozhodnutí jejích uživatelů tím, že jim pomáhá hodnotit minulé, současné i budoucí dění.

Srozumitelnost – pokud dojde ke špatnému porozumění poskytnuté informace, nelze na jejím základě učinit efektivní či správné rozhodnutí. Je proto důležité, aby vnitropodnikové účetnictví poskytovalo srozumitelné informace i pro méně informované uživatele.

Přesnost – pokud není poskytnutá informace přesná, může dojít k učinění nepřesného či nesprávného rozhodnutí uživatelem této informace. Aby byly účetní informace přesné, měly by věrně odrážet realitu a současně by měly být kompletní. Otázka přesnosti informací a jejich vypovídací hodnoty nastává v případě práce s budoucími odhady, ale také v případě kompromisu mezi včasnými a přesnými informacemi, kdy získávání zcela přesných dat může způsobit zpoždění v jejich poskytnutí.

Včasnost – informace, které nejsou aktuální, jsou za účelem efektivního rozhodování velmi špatně použitelné, proto je nutné tyto informace poskytovat managementu včas. Jak je však uvedeno výše, potřeba podávat přesné informace může včasnost informací narušovat.

Konzistence – pokud nejsou účetní informace manažerům poskytovány na pravidelné bázi, pak je srovnávání výkonnosti různých časových období prakticky nemožné (Clarke, 2016).

1.4.2 Nákladové účetnictví

Jedním ze subsystémů vnitropodnikového účetnictví je účetnictví nákladové, které se v podnikové praxi využívá nejčastěji. Základní informace, které nákladové účetnictví poskytuje, je výše skutečných nebo plánovaných nákladů, které bylo či bude nutné vynaložit (Dušek, 2019). Nákladové účetnictví se zaměřuje více na operativní řízení a rozhodování, zatímco zbylá část manažerského účetnictví (ta část, která neobsahuje nákladové účetnictví) je orientována na řízení strategické. Fibírová et al. (2020, s. 34) toto popisuje velmi výstižně: „*Zásadní rozdílnost cílů nákladového a manažerského účetnictví je často v manažerských disciplínách, a to nejen v anglicky mluvících zemích, výstižně vyjádřena jednoduchou větou. Pouhou změnou pořadí dvou slov se podstatně mění její obsah. Zatímco pro strategické řízení je důležitá efektivnost, vytváření potenciálu pro úspěch: „Let us do the right things“ („dělejme správné věci“), pro operativní řízení je důležitá zejména hospodárnost řízení nákladů: „Let us do the things right“ („dělejme věci správně“), tedy při optimálním využití existujících zdrojů.*“

1.5 Controlling

Výraz controlling lze jednoduše do češtiny přeložit jako kontrolování. Controlling má ale mnohem širší význam než pouze kontrolovat. Úkolem controllingu je především řízení, ovládání, regulace i dohlížení. Základ slova control se objevuje také ve francouzských, italských i španělských překladech a jeho význam v těchto jazycích se velmi podobá. Kromě překladů jako dohled, dozor, zkouška, přezkoušení či revize také znamená řídit a ovládat. Controller, neboli ten, kdo controlling provádí, by se do češtiny přeložil jako kontrolor. V němčině se controlling na rozdíl od zmíněných jazyků překládá pouze na řízení a kontrola, výraz controller pak v němčině znamená člen vedení podniku (Mikovcová, 2007).

1.5.1 Funkce controllingu

Pojem controlling není jednotně interpretován. Král et al. (2018, s. 29) obecně definuje controlling jako „*nástroj, jehož smyslem je zvýšit účinnost systému řízení permanentním srovnáváním*

skutečného průběhu podnikatelského procesu se žádoucím stavem, vyhodnocováním odchylek a aktualizací cílů.“ Tato definice naznačuje, že je controlling klíčovou funkcí managementu, která pomáhá organizacím dosahovat jejich cílů. Týká se řídicí funkce v organizaci, která monitoruje a reguluje aktivity, aby zajistila, že jsou v souladu se stanovenými cíli a záměry. Dále zahrnuje hodnocení výkonu, jeho porovnání s předem stanovenými cíli a v případě potřeby přijímá nápravná opatření k zajištění dosažení požadovaných výsledků (Moller, 2018).

Controlling je jako systém řízení nepřetržitý proces, který probíhá v průběhu celé činnosti organizace a zahrnuje následující kroky:

- Stanovení úkolů pro budoucí období: To zahrnuje stanovení cílových nákladů a ceny konkrétního výrobku nebo služby.
- Zjištění skutečnosti: Jedná se o sběr dat a informací k určení skutečných nákladů a reálně dosažené ceny výrobku za určité období.
- Analýza rozdílů: Ta zahrnuje vyhodnocení shromážděných dat k zjištění příčiny odchylek, nákladové náročnosti a cenové úrovně ve vztahu k ostatním výrobkům a ke konkurenci.
- Vyhodnocení informací za účelem přijetí nových rozhodnutí: Zabývá se tím, jaký bude mít přijetí nového řešení vliv na výrobové náklady a cenu (Král et al., 2018).

1.5.2 Vývoj controllingu

Počátek controllingu ve světě sahá do přelomu 19. a 20. století, kdy se controlleři zabývali především správou finančních záležitostí. Rozvoj controllingu pak přišel ve 20. letech 20. století v době světové hospodářské krize, kdy se controlling začal zaměřovat i na plánování, rozhodování a kontrolu dosahování stanovených cílů podniku. Největší rozvoj nastal v 50. a 60. letech 20. století především v USA, kdy se náplň controllingu rozšířila na další oblasti řízení jako navrhování opatření, řízení daňových záležitostí, nákladů, financí i majetku podniku, což následně v 70. letech vedlo ke transformaci funkce controllera do funkce finančního manažera (Mikovcová, 2007).

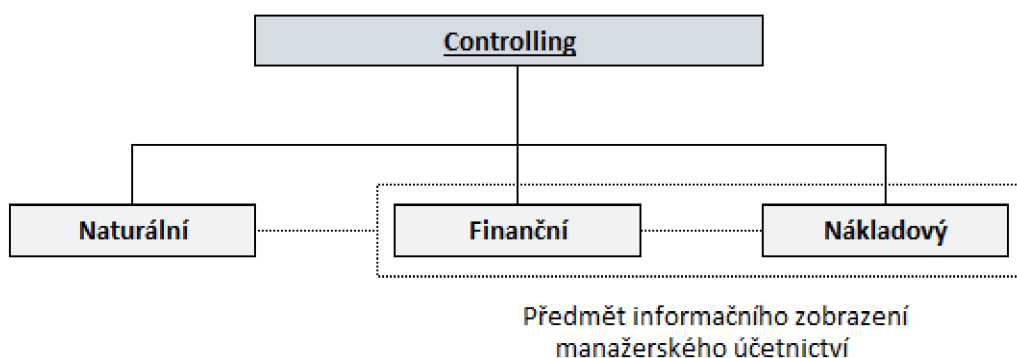
V Evropě se controlling začal prosazovat po druhé světové válce v souvislosti s poválečnou obnovou hospodářství. V 70. letech byl pak controlling používán jako způsob, jak se vyrovnat s rostoucím tlakem na hospodárnost a efektivní řízení vyvolené stagnací průmyslu a ropnou krizí (Mikovcová, 2007).

V České Republice se jako průkopník filozofie controllingu považuje Tomáš Baťa. Po krátkém oživení hospodářství v rámci poválečné obnovy následovalo období centrálního řízení podniků, což odporuje podstatě controllingu. Controlling se tak objevuje znovu až v 90. letech dvacátého století a pojí se vstupem zahraničního kapitálu (Mikovcová, 2007).

1.5.3 Vztah controllingu a vnitropodnikového účetnictví

Controlling i vnitropodnikové účetnictví jsou podobory v rámci širšího pojetí účetnictví. Obě tyto oblasti se navzájem prolínají a úzce spolu souvisí, zároveň ale slouží jiným účelům. Z výše uvedeného textu vyplývá, že controlling je vnímán jako nástroj, metoda či systém řízení zaměřující se na monitorování a kontrolu výkonnosti organizace. Vnitropodnikové účetnictví je pak chápáno jako informační nástroj, který se zaměřuje na poskytování informací manažerům v rámci organizace, které jim pomáhají činit správná rozhodnutí. Cílem controllingu je zajistit efektivní využívání zdrojů, zatímco cílem manažerského účetnictví je podpořit efektivní rozhodování (Král et al., 2018).

Zjednodušeně lze říci, že informace, které poskytuje manažerské účetnictví pro potřeby řízení, jsou založeny na dvou zaměření controllingu, a to na nákladovém a finančním. Podstatou nákladového controllingu je řízení faktorů, které ovlivňují výši nákladů a výnosů, tedy zisků podniku. Naproti tomu finanční controlling zahrnuje řízení finanční a kapitálové struktury podniku a řízení peněžních toků. Část controllingu, která se zabývá informacemi pro řízení věcné, naturální stránky podnikatelského procesu, stojí stranou zájmu manažerského účetnictví. (Král et al., 2018).



Obr. 1. Vztah controllingu a vnitropodnikového účetnictví

Zdroj: KRÁL, Bohumil a kol., Manažerské účetnictví, s. 40., vlastní úprava

Pro pochopení vzájemného vztahu controllingu a vnitropodnikového účetnictví je důležité pojetí účetnictví jako vrcholového informačního nástroje, který stanovuje cíle a úkoly k jejich dosažení, ke kterému je důležitá koordinace všech funkcí systému řízení. To se projevuje tak, že průběžné určování strategických cílů a analýza odchylek v zásadě vychází z výkazů finančního účetnictví (Král et al., 2018).

2 Náklady ve vnitropodnikovém účetnictví

Náklad je ekonomický a účetní pojem, který představuje peněžně vyjádřenou spotřebu výrobních faktorů účelně vynaložených na tvorbu podnikových výnosů (Popesko a Papadaki, 2016). Náklady lze obecně dělit z několika úhlů pohledů a to jak z pohledu finančního a daňové účetnictví, tak z pohledu účetnictví vnitropodnikového (Taušl Procházková a Jelínková, 2018).

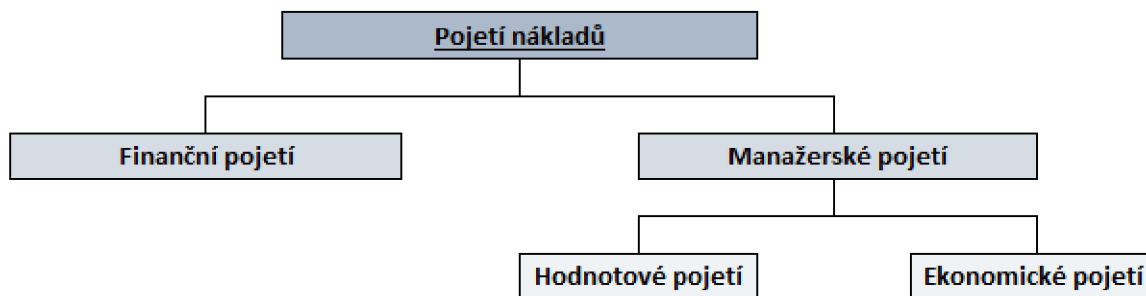
Finanční pojetí nákladů je chápáno jako úbytek ekonomického prospěchu. Ten je způsoben úbytkem aktiv nebo přírůstkem dluhů v určitém období, které vede ke snížení vlastního kapitálu. Ve finančním pojetí nákladů se náklady vyjadřují v účetních cenách či evidované hodnotě přírůstku pasiv a v takové výši, v jaké byly zachyceny ve finančním účetnictví. Takové vyjádření naplňuje potřeby především externích uživatelů (Popesko a Papadaki, 2016).

V praxi se často setkáváme se situací, kdy finanční pojetí nákladů neodpovídá chápání nákladů z pohledu řídicích pracovníků. Manažeři vnímají náklady jako vynaložené prostředky související s konkrétní ekonomickou činností a toto pojetí nákladů lze tedy označit jako manažerské (Popesko a Papadaki, 2016). Následující kapitola se zabývá objasněním pojetí nákladů, jejich členěním a řízením v manažerském účetnictví.

2.1 Pojetí nákladů v manažerském účetnictví

Ve vnitropodnikovém účetnictví náklady chápeme jako hodnotově vyjádřené účelné vynaložení ekonomických zdrojů podniku. Pro efektivní řízení podniku se využívá kalkulací, rozpočtů a různých statistických metod. V každém případě je důležité, aby byl systém řízení nákladů nastaven a uzpůsoben potřebám konkrétního podniku a z toho důvodu mohou být používané nástroje odlišné (Taušl Procházková a Jelínková, 2018).

Manažerské pojetí nákladů můžeme dále rozlišit na dvě odlišná pojetí, které se odlišují v pohledu na neúčetní, neboli implicitní náklady. Vztah těchto nákladů je vyjádřený na následujícím obrázku.



Obr. 2. Vztah jednotlivých přístupů k pojetí nákladů

Zdroj: POPESKO, Boris a Šárka PAPADAKI, Moderní metody řízení nákladů, s. 28., vlastní úprava

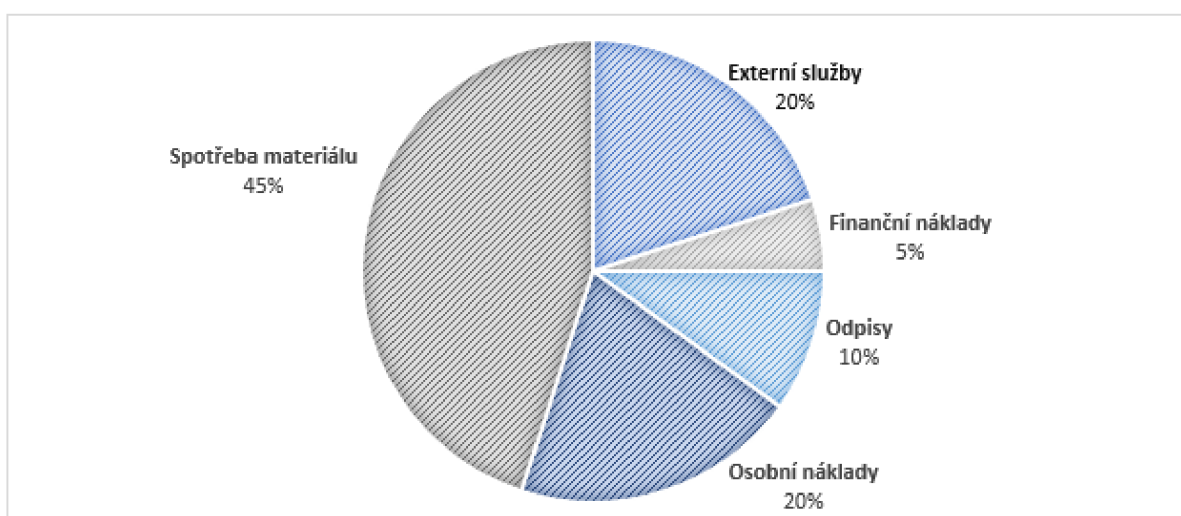
2.2 Členění nákladů

Předpokladem efektivního řízení nákladů je podrobnější rozdělení nákladů do homogenních skupin. Existuje několik způsobů, jak toto rozdělení provést. Z pohledu manažerského rozhodování lze členění nákladů rozdělit na dvě fáze. Nejprve jsou to náklady, které jsou důležité pro řízení podnikatelského procesu, o kterém bylo v zásadě již rozhodnuto. Druhá fáze odpovídá členění nákladů pro rozhodování o budoucích variantách podnikání. Členění nebo klasifikace nákladů podle různých kritérií je základním požadavkem pro použití dalších nástrojů vnitropodnikového účetnictví. Ačkoliv se tato kapitola orientuje primárně na náklady, je třeba zdůraznit, že obdobně lze členit i výnosy a některé další hodnotově vyjádřené veličiny (Král et al., 2018).

2.2.1 Druhé členění nákladů

Druhé členění nákladů vychází z klasifikace nákladů ve finančním účetnictví, tedy podle druhu spotřebovávaného externího vstupu. Na základě druhového členění je možné určit objem materiálových nákladů, ale nelze rozlišit jeho použití jako součásti produktu od použití jako součásti režijního materiálu. Pro hlavní výrobu jsou jako materiální vstup použity suroviny podle druhu výroby. Například dřevo je materiálním vstupem dřezpracujícího podniku, u dopravy jsou materiálním vstupem pohonné hmoty a u administrativní činnosti jsou to kancelářské potřeby. V těchto případech jde vždy o účet 501 – spotřeba materiálu a o této spotřebě dle činnosti nám žádné informace neposkytuje (Lazar, 2012).

Dalším příkladem druhového členění jsou osobní náklady, u kterých nelze určit, jaká část je tvořena výrobními výkony a jakou část tvoří výkony režijní. Odpisy aktiv zase nerozlišují výrobní vybavení od kancelářského (Popesko, 2016). Ačkoliv je druhové členění nákladů základem naší úpravy finančního účetnictví, pro účely manažerského rozhodování či kalkulací není toto rozdělení nákladů v mnoha případech vhodné, neboť neobsahuje informace o účelu spotřeby těchto nákladů a je tedy do značné míry omezené. To platí především v situaci, kdy chceme hodnotit hospodárnost, účinnost a efektivitu podnikových výkonů a kde se jeví jako vhodnější použití účelového členění nákladů (Král et al., 2018).



Obr. 3. Druhové členění nákladů

Zdroj: POPESKO, Boris a Šárka PAPADAKI, Moderní metody řízení nákladů, s.32, vlastní úprava

Relativní podíl jednotlivých druhů nákladů může u jednotlivých podniků naznačovat, jakou roli určitý nákladový druh hraje a jak je významný. To také napovídá tomu, na jaké druhy nákladů se zaměřit při snaze optimalizovat náklady nebo jak se relativní úspory z určitého typu nákladů projeví v absolutní hodnotě. Struktura druhů nákladů organizace může také naznačovat povahu transformačního procesu organizace. Podle struktury nákladových druhů pak můžeme určit, o jaký charakter podniku se jedná (Popesko a Papadaki, 2016).

U podniku, který vyrábí například textil, bude převažovat podíl osobních nákladů, zejména těch přímých. Výše odpisů v tomto podniku bude nízká, neboť je tento podnik charakteristický nízkou úrovní automatizace. Současně zpracovávaný materiál charakterizuje nízká vstupní cena. Na příkladu podniku výrobního typu je vidět, že pro úspěch takového podniku bude naprosto zásadní zaměření na řízení přímých osobních nákladů, neboť v regionech s rostoucími mzdovými náklady

ztrácí tyto podniky konkurenceschopnost. U výrobních podniků jiného odvětví, než je zmíněný oděvní průmysl, lze provést racionalizaci zvýšením automatizace nebo zvýšením racionalizace pracovních postupů a eliminací plýtvání (Popesko a Papadaki, 2016).

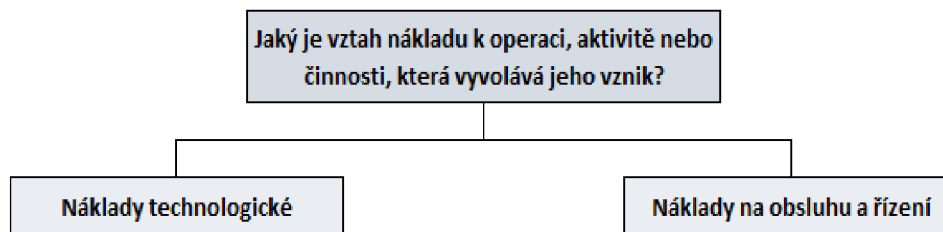
Dalším příkladem je podnik zaměřený na automatizovanou montáž, konkrétně výrobu automobilů. Podstatou procesů tohoto podniku je nákup drahých součástí a jejich transformace na výstupy skrze vysoce automatizovaný výrobní proces. Podíl spotřeby materiálu bude v tomto podniku vysoký, stejně tak podíl odpisů. Naopak podíl osobních nákladů bude nízký. Pro firmy zaměřené na automatizovanou montáž je naprosto zásadní schopnost vyjednat co nejnižší ceny vstupů. Kromě toho je důležité, aby bylo možné minimalizovat relativně vysoké odpisy (Popesko a Papadaki, 2016).

O něco složitější situace nastává u firem, které poskytují služby. Druhá struktura nákladů takové společnosti se bude výrazně lišit od struktury společností, které působí ve výrobě. Podíl materiálových nákladů bude u společnosti poskytující služby malý, na druhé straně budou v tomto podniku zcela dominantní osobní náklady. Nejedná se však o přímé mzdové náklady výrobních pracovníků, ale především o mzdy pracovníků režijních. Následující postupy pak nejsou jednoduché. Chceme-li se zaměřit na externí náklady nebo nepřímé mzdové náklady, je nutné zjistit, za jakým účelem tyto náklady byly vynaloženy (Popesko a Papadaki, 2016).

2.2.2 Účelové členění nákladů

Proces zajišťující řízení hospodárnosti vynaložených nákladů je jednou z nejdůležitějších rozhodovacích úloh efektivního nákladového řízení. Účelové členění nákladů je založeno na vztahu nákladu k výkonu, tedy člení náklady dle účelu, za kterým byly vynaloženy. Vyjadřuje například rozlišení, zda byl určitý osobní náklad vynaložen bezprostředně na výrobu daného produktu nebo zda se jedná o náklad, který byl vynaložen na administrativu (Popesko a Papadaki, 2016).

Náklady dle hlediska účelu lze rozdělit na základě úrovně jejich podrobnosti. V první úrovni se náklady rozdělují do dvou skupin podle toho, zda se jedná o výrobní činnost nebo činnost pomocnou a obslužnou. V rámci těchto skupin se náklady dále dělí podrobněji dle jednotlivých aktivit či operací.



Obr. 4. Účelové členění nákladů

Zdroj: KRÁL, Bohumil a kol., Manažerské účetnictví, s. 79.

Náklady technologické jsou náklady bezprostředně vyvolané technologií určité činnosti, aktivity nebo operace, nebo s nimi nějakým způsobem souvisí. Technologický náklad může být náklad na spotřebu materiálu určité kvality na výrobu konkrétního výrobku, případně zakázky (Král et al., 2018). Dalším příkladem mohou být náklady na pronájem výrobních prostor, náklady na jednicový materiál, odpisy strojů nebo náklad na mzdu výrobního pracovníka (Popesko a Papadaki, 2016).

Náklady na obsluhu a řízení zajišťují doprovodné činnosti technologického procesu. Tyto náklady jsou vynaložené na vytvoření, zajištění a udržení podmínek a infrastruktury pro dané činnosti, aktivity nebo operace. Jedná se například o mzdové náklady pracovníků obslužných činností, jako je řízení, personalistika, IT apod., dále náklady na výpočetní techniku nebo například informační systém podniku (Popesko a Papadaki, 2016).

V praxi je zmíněné členění nákladů na náklady technologické a náklady na obsluhu řízení omezené využitelností ve vztahu ke kalkulaci jednotky výkonu, a také rozlišením rozdělení nákladů do těchto skupin, které nemusí být úplně jednoznačné. Velmi často se naopak používání členění nákladů dle vztahu k jednici prováděného výkonu. V takovém případě členíme náklady na náklady jednicové a náklady režijní (Lazar, 2012).

Jednicové náklady jsou technologické náklady spojené přímo s jednotkou prováděného výkonu, tedy jedním výrobkem nebo poskytovanou službou. Tyto náklady přímo souvisejí s výrobním procesem a lze je připsat nákladům na materiál a nákladům na pracovní sílu potřebnou k výrobě jednoho produktu nebo služby (Čižinská, 2018). Materiálové náklady zahrnují náklady na suroviny, komponenty a zásoby potřebné k výrobě produktu. To může zahrnovat věci, jako jsou náklady na přísady použité k výrobě potravin, náklady na látku použitou k výrobě kusu oblečení nebo náklady na materiály použité na stavbu budovy. Mzdové náklady zahrnují mzdy vyplácené pracovníkům

zapojeným do výrobního procesu, jako jsou například pracovníci výrobní linky a další personál přímo zapojený do výroby. Jednicové náklady je pro podniky důležité sledovat, protože přímo ovlivňují ziskovost podniku. Sledováním a kontrolou jednicových nákladů mohou podniky optimalizovat své výrobní procesy a zajistit produkci zboží a služby za cenu, která jim umožní udržet svou konkurenceschopnost (Taušl Procházková a Jelínková, 2018).

Režijní náklady jsou takové náklady, které nepřímo souvisí s výrobou nebo prodejem výrobků a služeb. Tyto náklady jsou nezbytné pro každodenní provoz podniku, ale přímo nepřispívají k vytváření produktů nebo služeb. Některé běžné příklady režijních nákladů zahrnují náklady na nájemné, externí služby, mzdy pracovníků obslužných činností, pojištění, kancelářské potřeby, údržbu zařízení a výdaje na marketing. Režijní náklady se obvykle přiřazují výrobkům nebo službám pomocí metody alokace nákladů, aby se určily celkové výrobní náklady. Přesto že nejde o náklady přímo aplikovatelné na konkrétní výrobek nebo službu, některé nebo všechny režijní náklady lze nějakým způsobem na nákladový objekt rozvrhnout. Pochopení režijních nákladů je pro podniky důležité, protože na jejich základě lze určit jejich ziskovost a podle toho své produkty nebo služby ocenit (Čižinská, 2018).

V rámci účelového členění nákladů se používá i členění nákladů podle místa jejich vzniku. Kromě rozpoznání účelového vztahu nákladu k jeho nositeli je třeba určit také vztah ke konkrétnímu vnitropodnikovému útvaru, ve kterém operace, aktivity a činnosti probíhají a jehož pracovníci za racionální vynakládání a zhodnocení nákladů odpovídají. Výchozím bodem pro rozdělení nákladů vztahujících se k jednotlivým útvarům jsou náklady rozdělené podle místa jejich vzniku. Na to navazuje rozdělení podle odpovědnosti za jejich vznik. Vnitropodnikové útvary, kterým jsou náklady přiřazovány k odpovědnosti, jsou definovány jako odpovědnostní střediska (Král et al., 2018).

2.2.3 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nákladů je velmi podobné klasifikaci členění nákladů dle účelu vynaložení nákladů a do určité míry se na něj vztahují úvahy týkající se dělení nákladů na jednicové a režijní. V některých případech jsou tato členění dokonce zaměňována. Kalkulační členění nákladů umožňuje zjišťování nákladů vůči výkonu, tedy vůči více jednicím a je založeno na schopnosti přiřadit náklady k výkonu v rámci kalkulace (Popesko a Papadaki, 2016).

Kalkulační členění nákladů se používá k rozhodnutí, zda vyrábět nebo nakupovat výrobek, zavést, upřednostnit, utlumit nebo zrušit výrobu a prodej určitého druhu výrobku či sortimentu, určitému

zákazníkovi, v určité oblasti, určitým distribučním kanálem, která vycházejí z posouzení souvislosti nákladů s určitým druhem výkonu. Podnikatelský proces je složitý systém činností s přímými i nepřímými vazbami každé činnosti na konkrétní výkon. V tomto procesu je kalkulační členění nákladů složitá úloha, která vyžaduje modelové zjednodušení, aby se proporce nákladů na konkrétní výkon dala jednoduše určit. Je důležité mít na paměti účel přiřazení nákladů k jednotlivým výkonům při rozhodování o tom, jakým způsobem tyto náklady alokovat, neboť jiný způsob postupu bude použit při alokaci nákladů pro kontrolu hospodárnosti, jiný pro stanovení výchozích cen produktů a služeb a jiný postup při krátkodobých rozhodnutích týkajících se prodeje výrobků a služeb (Král et al., 2018).

Přímé náklady jsou takové náklady, které jsou vynaloženy v bezprostřední souvislosti s určitým výkonem, kterému lze tyto náklady přiřadit bez potřeby alokování. Do této skupiny nákladů patří bezmála všechny náklady, které jsou vyvolány nejen konkrétním výkonem, ale i jeho jednotkou, tedy jednicové náklady. Kromě těchto nákladů pak přímým nákladem může být i náklad vynaložený v souvislosti s prováděným konkrétním druhem výkonu, jehož podíl na jednici konkrétního druhu výkonu lze zjistit na základě prostého dělení. Jako přímý náklad považuje například náklad na výzkum, vývoj a přípravu výroby konkrétního výrobku, jeho prodej a reklamu s tím spojenou. Přímé náklady jsou vzhledem k objemu produkce převážně variabilní (Dušek, 2019).

Nepřímé náklady se neváží pouze k jednomu druhu výkonu a tedy ani ke konkrétní jednotce výkonu. Nepřímé náklady jsou takové náklady, které jsou vynaloženy na produkci obecně, tedy v širším kontextu podnikatelského procesu. Přímá vazba mezi těmito náklady a kalkulační jednicí neexistuje nebo není z účetní evidence zřejmá, proto lze tyto náklady ke kalkulační jednici přiřadit pouze pomocí alokace. Mezi nepřímé náklady patří například spotřeba energií, nájemné výrobních prostor nebo kanceláří, odpisy budov, strojů, náklady na informační systémy apod. Nepřímé náklady mohou být jak variabilní, tak fixní (Dušek, 2019).

2.2.4 Členění nákladů dle závislosti na objemu produkce

Členění nákladů podle závislosti na objemu finálních i dílčích výkonů úzce souvisí s částí vnitropodnikového účetnictví, která se zabývá poskytováním informací pro manažerské rozhodování. Odpověď na otázku „Jak se změní výše nákladů, výnosů a zisku, pokud se zvýší objem výroby konkrétního produktu o určité procento?“ je klíčová pro získání informací o variantách budoucího vývoje (Král et al., 2018).

Variabilní náklady jsou takové náklady, které se za určité období mění v závislosti na objemu produkce. Variabilní náklady se dále člení na náklady proporcionální, které se za určité období mění přímo úměrně s objemem prováděných výkonů. Proporcionální náklady jsou tak nejvýznamnějším a snadno měřitelným aspektem variabilních nákladů. Řízení těchto nákladů obvykle zahrnuje jejich spojení s jedinou jednotkou výstupu, přičemž náklady na jednotku zůstávají konstantní, zatímco celkové náklady rostou přímo úměrně počtu vyrobených jednotek (Lazar, 2012). Příklady proporcionálních nákladů zahrnují všechny jednicové náklady a část režijních nákladů ovlivněných využitím kapacity, jako jsou například náklady na opravy automobilů spojené s ujetou vzdáleností (Král et al., 2018).

Podproporcionální náklady jsou v praxi běžným jevem kvůli jejich smíšené povaze. Tyto nákladové složky mají tendenci růst v absolutním vyjádření pomalejším tempem ve srovnání s objemem provedených výkonů, což má za následek snížení jejich průměrného podílu na jednotku produkce. Například v počátečních fázích životnosti výrobního zařízení jsou náklady na opravy a údržbu sledovány ve vztahu k počtu vyrobených produktů (Král et al., 2018).

Nadproporcionální náklady v praxi nevznikají příliš často. Někdy mohou určité faktory způsobit, že absolutní náklady rostou rychleji než objem služeb, což může výrazně ovlivnit podnikatelský proces, kdy takové náklady na první pohled vyvolávají negativní dojem v souvislosti s efektivností podniku. Rychlejší tempo růstu těchto nákladů však může zmírnit významné ztráty, ke kterým může dojít, pokud by se jim podnik za každou cenu snažil vyhnout. Příkladem těchto nákladů vzrůst osobních nákladů při zvyšování objemu výkonů (Král et al., 2018).

2.3 Řízení nákladů

Náklady byly, jsou a vždy budou pro podniky velmi důležitým hlediskem v rámci vnitřního systému sledování a jejich vykazování. S rostoucí globalizací a konkurencí je v podnikatelském prostředí velmi důležitá otázka snižování nákladů, neboť příliš vysoké náklady značí pravděpodobnost, že podnik nebude konkurenceschopný ani profitabilní. Protože nákladové kalkulace nejsou to stejné jako snižování nákladů, manažerské účetnictví se nezabývá pouze těmito kalkulacemi a přiřazováním nákladů na podnikové produkty a výkony, ale také řízením nákladů právě za účelem jejich minimalizace bez dopadu na efektivnost podniku. Řízení nákladů znamená hledat způsoby, jak transformovat firemní nákladovou základnu prostřednictvím identifikace těch činností, které způsobují firmě náklady. Důležité je posoudit, zda jsou identifikované činnosti v podniku vůbec

nutné. Manažerské účetnictví v tomto ohledu zdůrazňuje potřebu rozšířit rozsah informací relevantních pro manažerské rozhodování v rámci řízení nákladů v podniku (Clarke, 2016).

Za nejnáročnější aspekt řízení nákladů se považuje předpověď budoucí finanční výkonnosti. Téměř každé manažerské rozhodnutí vyžaduje určitý odhad budoucích finančních výsledků. Vzhledem k dynamické povaze trhu, na kterém se nyní pohybujeme, je úkol předpovídat budoucí výkonnost poměrně náročný. Řízení nákladů může podnikům pomoci dosáhnout řady výhod, včetně zvýšené ziskovosti a lepší finanční stability. Pečlivým řízením svých nákladů mohou podniky fungovat efektivněji, což jim může pomoci udržet svou konkurenceschopnost a uspět v dlouhodobém horizontu (Alexander, 2018).

3 Kalkulace

Kalkulace nákladů je v dnešní době široce uznávána jako nejstarší a nejčastěji používaný nástroj pro hodnotové řízení. Zásadním požadavkem manažerů je identifikace nákladů spojených s podnikovým výkonem. To je zásadní zejména v případě výrobků nebo služeb prodávaných externě, kde je vyčíslení jejich nákladů a tomu odpovídající schopnost hodnocení ziskovosti těchto výkonů, nezbytným předpokladem úspěšného podnikání. Manažeři se v podstatě snaží zjistit skutečné náklady na produkty poskytované jejich organizací. Kalkulace nákladů se týká procesu zjišťování výdajů nebo nákladů spojených s výrobou nebo poskytováním práce nebo služby. Kalkulace zahrnuje analýzu a identifikaci různých přímých a nepřímých nákladů spojených s podnikovými výkony, jako jsou náklady na suroviny, práci, režijní náklady, marketingové náklady a další související výdaje (Popesko a Papadaki, 2016).

Landa (2014, s. 266) stručně definuje pojem kalkulace jako *„nástroj pro propočet nákladů, přínosu, zisku, resp. jiných finančních veličin za výrobek, práci nebo službu či jinak naturálně (věcně) vyjádřený výkon.“*

Král (2018, s. 136) o něco rozsáhleji popisuje kalkulaci jako *„zjištění nebo stanovení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na výrobek, práci nebo službu, na činnost nebo operaci, kterou je třeba v souvislosti s jejich uskutečněním provést, na podnikovou investiční akci nebo na jinak naturálně vyjádřenou jednotku výkonu.“*

Kalkulace je důležitým aspektem obchodních operací, protože pomáhá podnikům určit skutečné náklady na výrobu produktů nebo poskytování služeb, což je zásadní pro stanovení cen výkonů a zajištění ziskovosti. Podnikům také umožňuje identifikovat oblasti, kde mohou snížit náklady a zvýšit efektivitu, například optimalizací využití zdrojů nebo zefektivněním podnikových procesů. Kalkulace je tak základní nástroj řízení nákladů ve vnitropodnikovém účetnictví a v praxi se využívá zejména pro oceňování výkonů jednotlivých útvarů složek zásob, určování finálních cen výrobků či služeb, vytváření rozpočtů nákladů a výnosů jednotlivých středisek a řešení rozhodovacích procesů v souvislosti s výrobními a prodejními aktivitami podniku. V rámci tržní konkurence slouží kalkulace jako nástroj pro kontrolu rentability a bez jejich použití by podnik v zásadě nemohl efektivně fungovat (Taušl Procházková a Jelínková, 2018).

Problematika kalkulací nákladů souvisí s klasifikací nákladů na přímé a nepřímé. Přítomnost nepřímých režijních nákladů a jejich komplikovaná alokace vedly k vývoji odlišných metod kalkulační

a zásad alokace. Pokud by byly všechny náklady přímé, rozsah metod výpočtu nákladů by byl výrazně užší. Důvodem je, že přímé náklady mohou být přiřazeny k objektu, za účelem získání vcelku přesných informací o nákladech na výkon. Rostoucí podíl režijních nákladů však komplikuje tvorbu kalkulací, protože jejich přiřazení k výkonu je často obtížné. V důsledku toho je použitá metoda kalkulace pro stanovení výše nákladů na výkon závislá na metodě zvolené pro přiřazení nepřímých nákladů konkrétnímu výkonu (Popesko a Papadaki, 2016).

Nejčastěji používaná forma kalkulace zahrnuje kalkulace zaměřené na stanovení nákladů spojených s konkrétním produktem, prací nebo službou, které jsou prodávány externím zákazníkům. V manažerském účetnictví existuje široká škála kalkulačních metod a jejich variací. Tyto metody alokují režijní náklady pomocí různých přístupů, od základních po složité. Výběr výpočetní metody pro praktickou aplikaci by však měl záviset především na charakteru organizace a praktickém využití kalkulace (Taušl Procházková a Jelínková, 2018).

Metoda kalkulace se týká procesu stanovení odhadované a následně skutečné hodnoty konkrétního výkonu. Typicky vychází z vymezení předmětu kalkulace, způsobu alokace nákladů na tento předmět a nákladové struktury používané pro stanovení nákladů na kalkulační jednici (Král et al., 2018).

Systém řízení nákladů společnosti může usnadňovat rozhodování v krátkodobém i dlouhodobém horizontu. Rozsah jeho použitelnosti však závisí na tom, zda je tento systém pojat úzce se zaměřením na náklady, nebo široce s přihlédnutím k potenciální tržní ceně (Čámská, 2017).

3.1 Alokace nákladů

Hlavním problémem kalkulací nákladů je přiřazování nákladů předmětu alokace, neboli nákladovému objektu. Tento proces se obecně označuje alokace nákladů. Předmět kalkulace obvykle zahrnuje všechny formy dílčích a finálních výkonů, které podnik produkuje nebo provádí. Tento široký princip je nicméně často upravován v reálných scénářích na základě rozsahu produkce nebo prováděných výkonů, složitosti podnikových procesů a vhodnosti kalkulací pro manažerské rozhodování (Král et al., 2018).

Jak bylo uvedeno, kalkulace je výpočet nákladů na výkon prováděný během transformačního procesu. Termín předmět kalkulace nebo nákladový objekt se obecně používá k vyjádření základní povahy výkonu. Alokace nákladů je součástí celkového přiřazování nákladů k nákladovému objektu

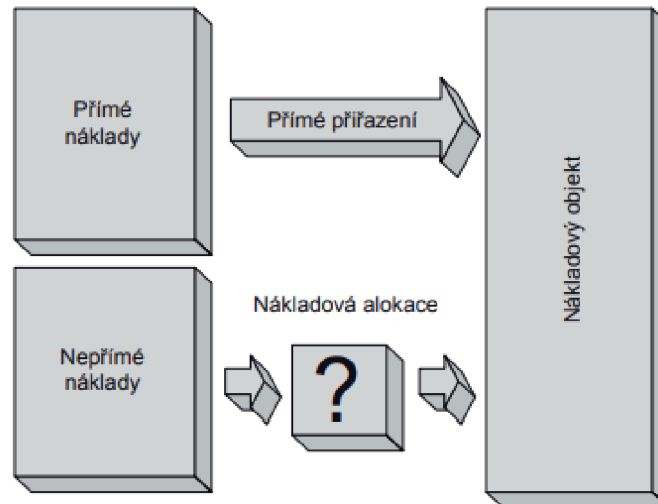
a za cílem zjištění výše těchto nákladů. Součástí tohoto procesu jsou náklady, které jsou v účetnictví evidovány jako jednotlivé účetní položky a jsou přiřazovány ke konkrétním produktům, zákazníkům a dalším typům nákladových objektů (Popesko a Papadaki, 2016).

3.1.1 Rozvrhová základna

Pojem rozvrhová základna označuje souvislost mezi náklady a konečným výkonem. Pro vyjádření rozdílné nákladové náročnosti výkonů na společné nepřímé náklady je třeba vhodně zvolit tzv. rozvrhovou základnu, neboli rozvrhový klíč. To může být naturální či peněžní veličina (Fibírová et al., 2020). Výběr vhodné rozvrhové základny je pro podnik zásadní, protože by měla být v příčinné souvislosti jak s plánovanými náklady, tak s objekty kalkulace. Přesnost vyčíslení nákladů na kalkulovaný výkon do jisté míry závisí na volbě správné rozvrhové základny.

V tradičních výpočtech může být výběr přesné rozvrhové základny složitým úkolem. Zatímco příčinu nákladů na výrobu nebo režii dodávek lze určit s relativní přesností, je často náročné určit vhodnou plánovací základnu pro náklady kombinované v rámci administrativní nebo prodejní režie, což brání přesné alokaci nákladů na výkon. V praktické aplikaci jsou nejčastěji používanými rozvrhovými základnami přímá spotřeba materiálu a přímé mzdové náklady. Diferencované rozvrhové základny se v praxi běžně používají pro různé skupiny nepřímých nákladů, včetně rozvrhování výrobní, materiálové, administrativní a prodejní režie (Popesko a Papadaki, 2016).

Pro správnou volbu rozvrhové základny je zásadní nalézt příčinnou souvislost mezi rozdělovanými režijními náklady a rozvrhovou základnou. Tato rozvrhová základna by také měla tvořit podstatný podíl na celkových nákladech a měla by být snadno zjistitelná a stabilní v čase (Čámská, 2017).



Obr. 5. Přiřazení nákladů objektu

Zdroj: POPESKO, Boris a Šárka Papadaki, Moderní metody řízení nákladů, s. 61

3.2 Alokační fáze a principy

Obvykle proces alokace nákladů na konkrétní výkon zahrnuje více fází. Každá fáze je dílčí částí celkového procesu. Typicky se do procesu alokace zapojují tři fáze, včetně přiřazení přímých nákladů k objektu alokace v rámci první fáze.

- Primárním cílem **první fáze** je přiřadit přímé náklady alokačnímu objektu, který způsobil jejich vznik. Objektem alokace může být v případě spotřeby jednicového materiálu nebo jednicových osobních nákladů i konečný výkon a v takovém případě proces alokace v první fázi končí (Král et al., 2018).
- Ve **druhé fázi** je cílem co nejpřesněji určit vztah mezi dílčími objekty alokace a objektem, který způsobil jejich vznik. Tento objekt je pak zprostředkující proměnnou, která vyjadřuje vazbu mezi konečnými výkony a jejich nepřímými náklady (Popesko a Papadaki, 2016).
- Ve **třetí fázi** je cílem stanovit co nejpřesnější podíl nepřímých nákladů souvisejících s druhem provedeného výkonu. Proces alokace v této fázi spočívá v přiřazení nákladů od zprostředkovatele, kterému byly náklady přiřazeny ve druhé fázi, přímo ke konkrétnímu výkonu (Popesko a Papadaki, 2016).

3.3 Kalkulační vzorec

Přiřazení nákladových položek k produktu se může v různých podnicích lišit, neboť má každý podnik svou vlastní strukturu nákladů a požadavky na jejich evidenci, klasifikaci a způsoby alokace. Pro kalkulaci těchto nákladů se využívá tzv. kalkulační vzorec, který vyjadřuje strukturu sledovaných nákladů a v daném podniku určuje způsob vyčíslení těchto nákladů ve vztahu k podnikovému výkonu (Popesko a Papadaki, 2016).

Pomocí kalkulačních vzorců zjišťujeme kromě souhrnných nákladů výkonu také hodnoty nákladů v rámci jednotlivých sledovaných skupin, kam patří zejména přímé a nepřímé náklady (Čámská, 2017).

Zatímco kalkulační vzorec každé organizace je obvykle přizpůsoben jejím specifickým potřebám, ve vnitropodnikovém účetnictví existují obecné formulace vzorců, které lze použít jako vodítko. To, jaký druh kalkulace podnik využije, určuje typ rozhodovacího úkolu (Popesko a Papadaki, 2016).

3.3.1 Typový kalkulační vzorec

Vzorec pro výpočet úplných vlastních nákladů bere v úvahu všechny náklady, které přímo vstupují do výrobního procesu, neboli náklady přímé, nebo s výrobním procesem jinak souvisí, tedy náklady nepřímé. Tento vzorec se používá ke stanovení nákladů na produkt a řídí se zásadou, že součet nákladů a zisku se rovná ceně. Před rokem 1989 v době centrálně plánované ekonomiky byl tento vzorec povinně používán pro stanovení cen produktů na základě úrovně celkových nákladů, což vedlo k cenovému přístupu založenému na nákladech. Tento všeobecný kalkulační vzorec byl kromě toho, že jej stát využíval k řízení cen, cenným nástrojem i pro hodnocení ziskovosti z prodávaných výrobků (Čámská, 2017).

Typový kalkulační vzorec je založen na sledování přímých i nepřímých nákladů ve třech základních režijních: výrobní, správní a odbytové.

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

Obr. 6. Typový kalkulační vzorec

Zdroj: KRÁL, Bohumil a kol., *Manažerské účetnictví*, s. 151, vlastní úprava

Typový kalkulační vzorec nachází ve svém využití také několik nevýhod. Jednak slučuje jednotlivé nákladové položky bez ohledu na jejich vztah ke kalkulovaným výkonům a nevyužívá tak principů alokace těchto nákladů. Dále tento kalkulační vzorec slučuje jednotlivé nákladové položky bez ohledu na jejich relevanci při řešení různých rozhodovacích úloh. Kromě nevhodného slučování nákladových položek je tento kalkulační vzorec v řadě položek poskytuje informace o průměrné výši nákladů ve vztahu ke kalkulační jednotici za předpokladu, že objem a struktura výkonů, o kterých již bylo rozhodnuto, jsou neměnné (Král et al., 2018).

3.3.2 Retrográdní kalkulační vzorec

Mnoho podniků zavedlo kalkulační vzorec pro rozlišení kalkulace nákladů od kalkulace ceny. Oproti typovému kalkulačnímu vzorci naznačuje retrográdní kalkulační vzorec odlišný přístup v tvorbě obou skupin zmíněných kalkulací. Cenová kalkulace se do značné míry opírá o generování dostatečného zisku k zajištění požadované výnosnosti kapitálu s přihlédnutím k tržním cenám a konkurenci, jakož i nákladům spojeným s prodejem produktu. Tyto informace jsou nezbytné pro interní rozhodovací proces týkající se vstupu na trh a poskytování informací o nákladech odběratelům, kteří je využívají pro porovnání s alternativními nabídkami (Popesko a Papadaki, 2016).

Retrográdní kalkulační vzorce jsou odvozeny z ceny nebo jejích variací a vyjadřují úroveň jako rozdíl mezi cenou a náklady. V praxi se běžně kalkulují náklady pro určení skutečné nebo potenciální ekonomické úrovně a úrovně ziskovosti výkonů. Tyto informace jsou důvěrné povahy a slouží pouze jako interní nástroj. Vztah mezi skutečnou kalkulací nákladů, průměrným ziskem a dosaženou cenou je spíše rozdílový, jak naznačují retrográdní kalkulační vzorce (Čámská, 2017).

Základní cena výkonu
- Dočasná cenová zvýhodnění
- Slevy zákazníkům
<ul style="list-style-type: none"> • sezónní slevy • množstevní slevy
= Cena po úpravách
- Náklady
= Zisk

Obr. 7. Retrográdní kalkulační vzorec

Zdroj: KRÁL, Bohumil a kol., Manažerské účetnictví, s. 154, vlastní úprava

3.3.3 Kalkulační vzorec odlišující fixní a variabilní náklady

Pro lepší pochopení struktury vykazovaných nákladů pro rozhodovací úkoly související s mírou využití výrobních kapacit prošel kalkulační vzorec dalšími úpravami. Konkrétně vzorec nyní odděluje náklady, které jsou ovlivněny změnami v objemech výkonu, tedy náklady variabilní od nákladů fixních (Popesko a Papadaki, 2016). Základní podoba kalkulace odlišující fixní a variabilní náklady je vyjádřena následovně:

Cena po úpravách
- Variabilní náklady výrobku / služby
• přímé (jednicové) náklady
• variabilní režie
= Marže (krycí příspěvek)
- Fixní náklady v průměru připadající na výrobek / službu
= Zisk v průměru připadající na výrobek / službu

Obr. 8. Kalkulační vzorec odlišující fixní a variabilní náklady

Zdroj: KRÁL, Bohumil a kol., Manažerské účetnictví, s. 154, vlastní úprava

3.3.4 Dynamická kalkulace

Dynamická kalkulace nákladů, která je založena na klasickém členění nákladů na přímé a nepřímé náklady a na kategorizaci nákladů podle fází výrobního procesu, si zachovává základ obecného kalkulačního vzorce. Nabízí však rozšířenou vypovídací schopnost tím, že odpovídá na to, jak změny objemů prováděných výkonů ovlivňují náklady v různých fázích. Tento kalkulační vzorec se primárně používá jako základ pro hodnocení vnitropodnikových výkonů, které se přenášejí na různé úrovně podnikové struktury (Popesko a Papadaki, 2016). Varianta dynamické kalkulace je zachycena v následujícím vzorci.

Přímé jednicové náklady
Ostatní přímé náklady
• variabilní
• fixní
Přímé náklady celkem
Výrobní režie
• variabilní
• fixní
Vlastní náklady výroby
Přímé prodejní náklady
• variabilní
• fixní
Prodejní režie

<ul style="list-style-type: none"> • variabilní • fixní
Vlastní náklady výkonu
Správní režie
= Úplné vlastní náklady výkonu

Obr. 9. Kalkulační vzorec odlišující fixní a variabilní náklady

Zdroj: KRÁL, Bohumil a kol., Manažerské účetnictví, s. 155., vlastní úprava

3.3.5 Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů

Jak název vypovídá, tento kalkulační vzorec je založen na specifickém přístupu k fixním nákladům, které rozčleňuje na základě oddělení fixních nákladů přiřazených na principu příčinné souvislosti od jinak přiřazených fixních nákladů. K podrobnějšímu členění se pak přistupuje z hlediska toho, zda byly tyto náklady vyvolány konkrétním druhem výkonu nebo skupinou výkonů. Tato kalkulace je znázorněna v následující tabulce:

Cena po úpravách
- Variabilní náklady výrobku / služby
<ul style="list-style-type: none"> • přímé (jednicové) náklady • variabilní režie
Marže I
- Fixní náklady jednoho druhu výkonu
Marže II
- Fixní náklady skupiny výkonů
Marže III
- Fixní náklady střediska
Marže IV
- Fixní náklady podniku
= Zisk / ztráta v průměru připadající na výrobek / službu

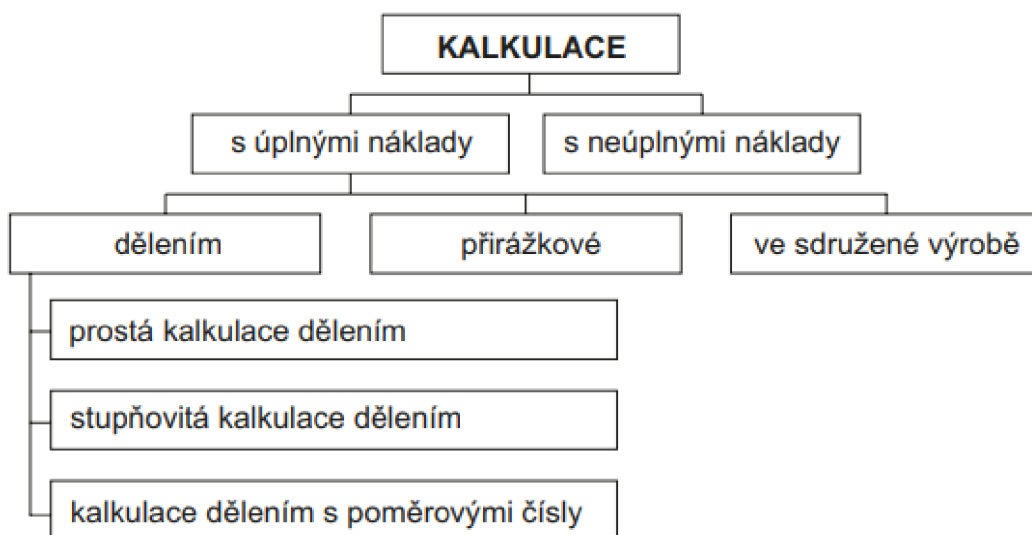
Obr. 10. Kalkulační vzorec se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů

Zdroj: KRÁL, Bohumil a kol., Manažerské účetnictví, s. 156., vlastní úprava

3.4 Kalkulace úplných a neúplných nákladů

Protože jsou známy rozdíly v přístupech ke kalkulacím nákladů, existují i rozdílné pohledy na klasifikaci kalkulačních metod. K hlavním odlišnostem mezi jednotlivými přístupy patří především způsob využití nákladů, množství vstupů a výstupů transformačního procesu a způsoby přiřazování nákladů a jejich rozsah (Drury, 2012).

Z hlediska úplnosti nákladů se kalkule člení do dvou základních skupin: kalkule úplných nákladů, tzv. absorpční kalkule, a kalkule neúplných nákladů, tzv. neabsorpční kalkule. Hlavním rozdílem mezi těmito dvěma metodami kalkule je to, že absorpční kalkule zahrnuje všechny relevantní podnikové náklady spojené s danou kalkulační jednotkou, zatímco neabsorpční kalkule zohledňuje pouze nepřímé náklady (Taušl Procházková a Jelínková, 2018).



Obr. 11. Kalkulační členění nákladů

Zdroj: TAUŠL PROCHÁZKOVÁ, Petra a Eva Jelínková, Podniková ekonomika – klíčové oblasti, s. 85.

3.4.1 Absorpční kalkule

Absorpční kalkule vychází z typového kalkulačního vzorce. Výstupem absorpční kalkule jsou úplné vlastní náklady na výkon. Tato komplexní kalkule nákladů může sloužit jako základ pro dlouhodobé rozhodování nebo cenová rozhodnutí, neboť informace o celkových nákladech na jednotku výkonu jsou pro řídicí pracovníky důležitější než informace o podílu materiálových a

mzdových nákladů na jednotku tohoto výkonu. Z dlouhodobého hlediska je důležité, aby cena byla schopna uhradit všechny náklady na výkon, pokud má být podnik ziskový (Taušl Procházková a Jelínková, 2018).

Absorpční kalkulace má však i své nevýhody. Hlavní problém spočívá v přiřazení nepřímých fixních nákladů ke kalkulační jednotci. Alokace těchto nákladů je založena na vyjádření podílů připadající na jednotku výkonu a může tak obsahovat nepřesnosti při výpočtu výkonu. Absorpční kalkulace je jen obtížně využitelná pro krátkodobá rozhodování (Popesko a Papadaki, 2016).

3.4.2 Neabsorpční kalkulace

Neabsorpční kalkulace nezohledňuje určité náklady, obvykle náklady fixní, které nejsou závislé na objemech výroby, a v rámci kalkulace výkonů je vůbec nepřisuzuje. I když má tato metoda omezení z hlediska dlouhodobých a cenových rozhodnutí, její výhodou je, že nezatěžuje kalkulaci jednotky výkonu fixními náklady, které přímo s jednotkou výkonu nesouvisí. V důsledku toho se neabsorpční kalkulace hodí pro krátkodobé rozhodování s častými výkyvy v objemech výkonů (Taušl Procházková a Jelínková, 2018).

Nevýhodou neabsorpční kalkulace je to, že ta část nákladů, která zůstává nepřisuzena, uniká pozornosti manažerů a může zvýšit orientaci managementu na krátkodobá rozhodnutí, která mohou negativně ovlivňovat dlouhodobé zájmy podniku a jeho strategie (Popesko a Papadaki, 2016).

3.5 Metody alokace nákladů

Existují různé pohledy na klasifikaci kalkulací nákladů. Vyjádření očekávaných nebo skutečně vynaložených nákladů na konkrétné výkon vyžaduje specifickou metodu výpočtu. Každá metoda kalkulace je určena několika parametry včetně předmětu kalkulace, způsobu alokace a struktury nákladů (Fibířová et al., 2020).

V podnikové praxi musí výběr metody kalkulace zohledňovat jedinečné podmínky organizace, jako je povaha výkonů podniku, organizační struktura nebo náklady spojené se sběrem dat, bez kterých se kalkulace neobejde. Například složitější modely kalkulací nemusí nutně přinést lepší výsledky, ale bude pravděpodobně vyžadovat vyšší náklady na zajištění vstupních dat v potřebné struktuře.

Metoda kalkulace by z těchto důvodů měla být zvolena vždy způsobem, který respektuje podmínky podniku (Čámská, 2017).

3.5.1 Kalkulace dělením

Kalkulace prostým dělením je nejjednodušší metoda kalkulace. Její princip je založen na vydělení celkových nákladů za sledované období počtem kalkulačních jednic generovaných za toto období. Tento nekomplikovaný proces je vhodný pro použití v případech, kdy se společnost zabývá hromadnou výrobou jednotného produktu nebo služby a tedy jedním druhem výkonu (Taušl Procházková a Jelínková, 2018).

Kalkulace prostým dělením není nejvhodnějším řešením alokace nákladů v případě sériové výroby, dá se však použít v případě omezeného výrobního sortimentu, nebo například ve službách různých návštěvních center, u nichž se celkové náklady přiřazují počtu návštěvníků. Tuto metodu lze tedy použít i v případě různých druhů výkonů, které jsou na alokované náklady stejně náročné (Čámská, 2017).

Princip **kalkulace dělením s poměrovými čísly** je také založen na principu dělení celkových nákladů za sledované období počtem jednotek výkonu, respektive přiřazováním nepřímých nákladů jednotlivým výkonům na základě jejich příčinného vztahu k přepočtené jedinci (Král et al., 2018).

Celkový počet těchto jednotek výkonu je nicméně modifikovaný. Metoda tohoto způsobu dělení nejprve určí poměrová čísla pro jednotlivé výrobky například podle hmotnosti výrobku či přímých mezd. Tímto modifikovaným celkovým počtem jednotek se dělí celkové náklady, což vyjadřuje náklady na jednu jednotku základního výrobku. Náklady ostatních výrobků se vyjádří vynásobením nákladů základního výrobku příslušnými poměrovými čísly (Čámská, 2017).

Kalkulace dělením stupňovitá se označuje také jako fázová nebo postupná metoda kalkulace a uplatňuje se hlavně v rámci stupňovité neboli fázové výroby, při které prochází výrobek několika výrobními stupni. Náklady jsou do kalkulačního vzorce započítávány postupně dle stupně nebo fáze výroby, ve které se výrobek nachází. Jednotlivé výrobní stupně a fáze by měly být z technologického hlediska od sebe rozeznatelné, aby bylo dále možné rozlišit výrobní, správní a odbytové náklady, což je vhodné k zohlednění odlišností v množství generovaných a prodaných výkonů (Král et al., 2018).

3.5.2 Přirážková kalkulace

Přirážková kalkulace je užitečná metoda kalkulace v případech určování režijních nákladů podniku, který vyrábí různé produkty. Rozdělení nákladů na přímé a režijní náklady je relativně jednoduché, ale rozpočet režijních nákladů na jednotku produkce může být náročnější. Tento přístup kalkulace využívá režijní přirážku, kterou lze vyjádřit dvěma způsoby. Za prvé, jako procentní přirážka ve vztahu k rozvrhové základně, která se vypočítá jako podíl režijních nákladů na druh nákladů zvolený jako rozvrhová základna. Dále se může vyjádřit jako sazba v Kč podílem režijních nákladů na jednotku naturální rozvrhové základny (Taušl Procházková a Jelínková, 2018). Přirážková kalkulace se uplatňuje buď jako sumační, nebo jako diferencovaná metoda.

V **sumační metodě** je podíl nepřímých nákladů na jednotlivé druhy výkonů určen vztahem mezi nepřímými náklady a jedinou, univerzální rozvrhovou základnou. Tato metoda předpokládá, že všechny nepřímé náklady se vyvíjejí úměrně zvolené rozvrhové základně, jako je například hodina práce, spotřeba strojového času nebo spotřeba materiálu. Tento předpoklad je však ve složitých operacích v rámci podniku nereálný a volba jediné rozvrhové základny je nahodilá a postrádá příčinné souvislosti s náklady na výkon (Fibírová et al., 2020).

Praktičtějším přístupem je **diferencovaná přirážková kalkulace**, která využívá různé rozvrhové základny pro různé skupiny nepřímých nákladů. Výběr těchto rozvrhových základen je založen na analýze příčinné souvislosti mezi nepřímými náklady a rozvrhovou základnou. Tato metoda umožňuje přesnější výpočet nákladů na výkon ve složitých provozních podmínkách (Fibírová et al., 2020).

3.5.3 Kalkulace s přiřazováním nákladů aktivitám

Kalkulace s přiřazováním nákladů aktivitám jako metoda přiřazování nákladů k předmětu kalkulace, stejně tak řízení nákladů a přínosů ve vztahu k podnikovým aktivitám, činnostem a procesům je relativně novým přístupem, který vznikl v určité reakci na problémy spojené s aplikací tradičních kalkulačních metod.

Klasické metody nákladových alokací nemusí vždy poskytovat přesné informace o nákladech spojených s obchodními aktivitami nebo oceňováním. V důsledku toho je nutné zaměřit se na podrobnější kalkulační systémy, které dokážou zaznamenat povahu vztahů mezi náklady a

podnikovými výkony. Využitím výstupů takového systému lze činit vhodná manažerská rozhodnutí vedoucí k efektivnímu řízení nákladů. Komplexní systém nákladových vztahů a jejich příčin si vyžádal hledání skutečných kauzálních vztahů mezi vnitropodnikovými činnostmi, které jsou nutné k dosažení výstupu. Takový kalkulační systém by měl ideálně vyjadřovat celkový provoz podniku i jeho správu a dále sledovat činnosti vynaložené na výrobu a prodej každého jednoho produktu (Popesko a Papadaki, 2016).

Kalkulace s přiřazováním nákladů (Activity-Based Costing = ABC) alokuje náklady objektům na základě měření skutečných výkonů jednotlivých činností a aktivit. Tento přístup se ukázal jako nejúčinnější prostředek k odstranění paušálních nákladů spojených se zjednodušenými metodami přiřazování nákladů. Tato metoda zahrnuje sledování toku nákladů přes prováděné procesy a aktivity, kdy přiřazování nákladů je v souladu s těmito skutečnostmi. ABC metoda umožňuje přesnější pochopení nákladů spojených s konkrétními aktivitami a umožňuje řídicím pracovníkům činit lépe informovaná rozhodnutí (Popesko a Papadaki, 2016).

4 Řízení nákladů ve vybraném podniku

V této kapitole je představen vybraný podnik XY a způsob nákladových kalkulací v rámci řízení nákladů, který podnik jako nástroj vnitropodnikového účetnictví využívá. Pro znemožnění identifikace vybraného podniku nebude v práci uveden jeho skutečný název. Pro účely této práce bude podnik dále nazýván jako XY. Použitá data, která podnik pro vypracování této práce poskytl, jsou původní a nezměněná, aby nebyla narušena vypovídací hodnota výsledků práce pro jejich následné možné použití ve vybraném podniku.

4.1 Charakteristika podniku

Vybraný podnik XY působí jako centrum sdílených služeb a poskytuje služby zákaznické podpory pro externí společnosti. Poskytované služby zahrnují zákaznickou péči, technickou podporu a podporu prodeje a to především telefonicky a elektronicky. Tento podnik patří pod skupinu vlastníci několik center sídlících v několika zemích po celém světě a současně také s několika dalšími společnostmi v rámci svých aktivit spolupracuje. Vybraný podnik sídlí v Praze a na trhu působí již téměř 20 let.

Jako partner velkých leteckých společností nabízí podnik XY na základě odborných znalostí v leteckém průmyslu v rámci zmíněné zákaznické podpory řadu služeb jako jsou rezervační služby pro cestující i cestovní kanceláře, péče o zákazníky a asistenční služby. Podnik XY také kromě leteckého odvětví, na které se zaměřuje již od začátku svého působení, rozšířil své služby do odvětví módy a již několik let poskytuje zákaznický servis a podporu prodeje pro výrobce luxusního zboží.

Podnik XY si zakládá na poskytování vysoce kvalitních, personalizovaných zákaznických služeb, které svým klientům pomáhají budovat a udržovat pevné vztahy se svými zákazníky. Na základě své reputace díky závazku ke spokojenosti zákazníků získal tento podnik uznání v oboru za své vynikající služby. V rámci své činnosti se tato společnost také zavázala k sociální odpovědnosti a dlouhodobé udržitelnosti a zavedla různé ekologické a sociální iniciativy, jako je snižování uhlíkové stopy a podpora místních komunit.

Podnik zaměstnává přibližně 500 zaměstnanců a klientům nabízí služby ve více než 20 různých světových jazycích, čímž umožňuje uspokojit zákazníky v různých zemích a regionech po celém světě. Podnik XY i tak nadále roste a přizpůsobuje se vyvíjejícím se potřebám zákazníků s cílem poskytovat svým klientům stále účinnější personalizovanou podporu.

4.2 Organizační struktura

Strukturu podniku XY lze obecně rozdělit na dvě části, kterými jsou provoz a administrativa podniku. Provozní část podniku sestává z pěti oddělení, z nichž každé se specializuje na určitou oblast zákaznických služeb, které poskytují určitým zákazníkům. Každé oddělení má pak vlastní organizační strukturu a zahrnuje několik týmů specialistů zákaznického servisu, vedoucí těchto týmů, školící specialisty, produktové experty a vedoucí samotných oddělení. Provoz podniku sestává z následujících středisek:

1. věrnostní oddělení,
2. speciální oddělení,
3. asistenční oddělení,
4. rezervační oddělení,
5. prodejní oddělení.

Jednotlivá oddělení se mezi sebou na první pohled příliš neliší. Ve vysoce konkurenčních odvětvích může být zákaznický servis podniků zásadním rozlišujícím faktorem. Všechna provozní oddělení se zaměřují na kvalitu poskytovaných služeb a budování silných zákaznických vztahů, které vedou k loajalitě zákazníků, opakovaným využitím služeb a pozitivní reputací mezi zákazníky, což je pro úspěch podniku klíčové. Pro zvýšení efektivity poskytovaných služeb se každé oddělení zaměřuje na jinou oblast s odlišnými požadavky zákazníků a zaměstnanci jednotlivých oddělení jsou na vyřizování těchto odlišných požadavků důkladně proškolení.

Je důležité zmínit, že podnik a jednotlivá oddělení poskytují služby pro tři oddělené společnosti. První z nich je partnerská skupina leteckých společností, které se plně věnují věrnostní, asistenční a rezervační oddělení. Druhým klientem podniku XY je samostatná menší letecká společnost, pro kterou operuje oddělení speciální. Třetím klientem podniku je prodejce luxusního zboží, kterému je věnováno oddělení prodejní.

Věrnostní oddělení má na starosti zákazníky, kteří se stali členy věrnostního programu leteckých společností a čerpají z něj výhody. Toto oddělení klade důraz na kvalitu komunikace a rychlost vyřízení požadavků zákazníků. Věrnostní oddělení v roce 2022 zaměstnávalo v průměru 80 zaměstnanců na plný úvazek, což ho dělá na počet zaměstnanců na plný úvazek největším mezi odděleními provozu vybraného podniku.

Speciální oddělení je věnováno samostatné letecké společnosti, které nabízí komplexní služby v rámci zákaznického servisu. V roce 2022 zaměstnávalo v průměru 68 zaměstnanců na plný úvazek.

Asistenční oddělení se specializuje na aktivní péči o zákazníky, která zahrnuje asistenci především v případě ztracených zavazadel, zmeškání navazujících spojů a zajištění vhodného řešení. Asistenční oddělení funguje jako klíčový kontaktní bod pro zákazníky nejen po celou dobu jejich cesty s leteckou společností, ale i před zahájením cesty a v případě komplikací i po skončení cesty. Naplňováním potřeb zákazníků, řešením problémů a poskytováním personalizované pomoci může oddělení zvýšit spokojenost a loajalitu zákazníků. V roce 2022 zaměstnávalo toto oddělení v průměru 69 zaměstnanců na plný úvazek.

Rezervační oddělení je zodpovědné za zpracování rezervací a prodej letenek. Pro rezervační oddělení je důležitá spokojenost zákazníků, která zvyšuje pravděpodobnost opakované rezervace. Zaměstnanci rezervačního oddělení hrají podstatnou roli při poskytování zákaznických služeb tím, že umí reagovat na požadavky zákazníků, mají znalosti v oblasti prodeje a jsou empatičtí vůči dotazům zákazníků, žádaným změnám či také rušením rezervací. V roce 2022 oddělení rezervací mělo v průměru 49 zaměstnanců.

Prodejní oddělení podniku poskytuje služby prodejci luxusního zboží. Tyto služby jsou zaměřené na podporu prodeje a zahrnují komplexní péči o zákazníky, vyřizování objednávek, reklamace a poskytování nejrůznějších informací a poradenství. Prodejci luxusního zboží nabízí řadu výjimečných produktů. Poskytováním pozorného zákaznického servisu mohou zaměstnanci oddělení identifikovat potřeby, preference a nákupní chování zákazníků. Luxusní značky jsou často spojovány se sofistikovaností, elegancí a vynikajícími zákaznickými zkušenostmi. Poskytování výjimečných zákaznických služeb posiluje a zvyšuje reputaci značky a přispívá k její vnímané hodnotě. Prodejní oddělení v roce 2022 průměrně zaměstnávalo 52 zaměstnanců.

Kromě provozních oddělení má podnik několik oddělení podpůrných funkcí umožňující provoz podniku. Patří sem oddělení informačních technologií (dále jen IT), které spravuje technologickou infrastrukturu podniku a zajišťuje dostupnost efektivních komunikačních kanálů a nástrojů pro řízení vztahů se zákazníky, dále pak personální oddělení, které podniku zajišťuje kvalifikovanou a motivovanou pracovní sílu. Finanční oddělení dohlíží na finanční operace, spravuje účetnictví, rozpočtování a finanční analýzy, na základě kterých udržuje finanční stabilitu podniku.

Na vrcholu organizační struktury podniku stojí podnikový management v čele s generálním ředitelem. Management podniku je napojen na veškeré oblasti podnikového provozu i

administrativy, zaměřuje se na kvalitu služeb a spokojenost klientů a zajišťuje strategické vedení podniku v souladu s jeho cíli a záměry.

Tato organizační struktura zajišťuje podniku efektivní zpracování různých úkolů zákaznického servisu, jako jsou rezervace a správa letenek, informační služby či asistence cestujícím před, během nebo po zahájení cesty, správa věrnostních programů leteckých společností, reklamace a podpora prodeje luxusního zboží. Funkce podpůrných oddělení podniku, jako je oddělení IT, personální a finanční oddělení a management podniku hrají klíčovou roli při podpoře provozu celého podniku.

4.3 Kalkulace nákladů

Základem pro sledování nákladů v podniku je výkaz zisku a ztráty. Tento výkaz zahrnuje veškeré výnosy a náklady podniku a bývá aktualizován na měsíční bázi. Primárním účelem výkazu zisku a ztráty je hodnocení finanční stability a výkonnosti podniku. Porovnáním výnosů a nákladů tento výkaz zobrazuje čistý zisk nebo ztrátu podniku za každý měsíc v kalendářním roce. Veškeré náklady a výnosy vstupují do výkazu zisku a ztráty z výsledkových účtů.

Výkaz zisku a ztráty poskytuje cenné informace pro rozhodovací procesy. Vedení podniku může analyzovat různé kategorie celkových nákladů podniku a identifikovat oblasti nadměrných výdajů nebo neefektivnosti. Tyto informace pomáhají vedení podniku při přijímání informovaných rozhodnutí o kontrole nákladů, cenových strategiích, alokaci zdrojů a dalších finančních záležitostech.

Jak bylo uvedeno, podnik XY poskytuje služby zákaznického servisu ve formě telekomunikace a na základě transferové ceny je placen za časovou jednotku poskytované služby. Stanovená transferová cena musí podniku zajistit profitabilitu, a proto podnik sleduje své náklady ve vztahu k **jedné produkční minutě**. Souhrn nákladů a výnosů vstupuje do následující kalkulace z výkazu zisku a ztráty a aktualizuje se vždy na měsíční bázi.

Pro výpočet nákladovosti na minutu práce se v podniku používají následující vzorce:

Režijní náklady (Overhead cost)
+ Osobní náklady (Personal cost)
- Přefakturace (Re-invoicing)
= Úplné vlastní náklady provozu (Total cost)
/ Produkční minuty celkem (Total Production Minutes)
= Celkové náklady na minutu práce (Total Cost per min)

Obr. 12. Kalkulační vzorec podniku pro výpočet celkových nákladů na minutu práce

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních materiálů podniku

Přímé osobní náklady = provoz (Direct Personal Cost = Operations)
- Přefakturace školení (Training Re-invoicing)
Přímé náklady provozu (Direct Operations Cost)
/ Produkční minuty celkem (Total Production Minutes)
= Celkové přímé náklady na minutu práce (Operations Cost per min)

Obr. 13. Kalkulační vzorec podniku pro výpočet přímých nákladů na minutu práce

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních materiálů podniku

Použitý kalkulační vzorec se podobá typovému kalkulačnímu vzorci. Slouží k výpočtu úplných vlastních nákladů a bere v úvahu všechny přímé i nepřímé náklady. Pomocí uvedeného vzorce se stanovují náklady na produkt podniku, tedy jednu minutu práce.

4.3.1 Režijní náklady

První položkou kalkulačního vzorce podniku XY jsou režijní náklady. Pro zmíněnou kalkulaci podnik nerozlišuje, zda se jedná o režijní náklady přímé či nepřímé. Pod režijní náklady podniku patří náklady na nájem pracovních prostor a energie, náklady na informační systémy podniku, pracovní cesty zaměstnanců a veškeré náklady na externí nábor nových zaměstnanců. Podnik také využívá služeb externích společností například pro administrativní a školící účely a náklady z toho plynoucí rovněž patří k režijním nákladům. Specifickou skupinou těchto nákladů tvoří také interní přefakturace. Jedná se o náklady, které podniku vznikají, ale v celkové výši se fakturují na skupinu

podniku. Souhrnný přehled zmíněných režijních nákladů a jejich podrobný rozpis je uvedený v následující tabulce.

Tab. 2. Přehled režijních nákladů podniku XY

Režijní náklady (Overhead cost)
Náklady na nájem (Rent & Locations)
Nájemné za kanceláře (Rent)
Správa budovy a parkovací místa (Building Administration & Parking slots)
Ostatní nájemné (Rent Others)
Úklidové služby (Cleaning Services)
Energie
Informační technologie (IT Costs)
IT služby skupinové (IT Services - Group Tools)
IT služby - údržba, licence (IT Services - Maintenance, Licences)
Drobný hmotný majetek (Small Tangible Assets)
Softwarové licence (SW Licences)
Office Management
Kancelářský materiál (Office Material)
Náklady na reprezentaci (Representation Costs)
Nájemné tiskárny a vozidel (Rent - Printers, Cars)
Oprava a údržba (Repair & Maintenance)
Dopravné Taxi (Transport Taxi)
Ostatní služby (Other Services)
Obchodní cesty (Business Trips)
Cestovné (Transport)
Ubytování (Accommodation)
Příspěvek a stravné (Allowance & Diet)
Ostatní (Others)
Finanční služby (Financial Services)
Účetní, daňové a právní služby (Accounting & Tax & Legal services)
Mzdové služby (Payroll services)
Pojištění (Insurance)
Inzerce a externí nábor (Advertising & External hiring)
Inzerce a reklama (Publicity & Advertising)
Externí nábor (Recruitment - external agencies)
Externí osoby (External Persons)

Externí školení (Extrenal Training)
Externí školení (Extrenal Training)
Jazykové kurzy (Language Courses)
Pošta a telekomunikace (Post & Telecom)
Telefonní náklady (Telecom)
Internet
Poštovní náklady (Postage Costs)
Kurýr (Courier)
Interní přefakturace (Internal re-invoicing)
Interní tréninky (Internal Trainings)
Interní přefakturace (Internal re-invoicing)

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních materiálů podniku

4.3.2 Osobní náklady

Do osobních nákladů spadají náklady na výplaty zaměstnanců, které se rozdělují na výplaty zaměstnanců provozních oddělení, výplaty vedoucích jednotlivých týmů v rámci provozních oddělení a výplaty vedoucích pracovníků jednotlivých oddělení. Všechny tyto složky osobních nákladů spadají pod osobní náklady přímé. Osobní nepřímé náklady tvoří výplaty ostatních zaměstnanců, tedy zaměstnanců finančního, personálního a IT oddělení a výplaty firemního managementu. Souhrnný přehled osobních nákladů je uveden v následující tabulce.

Tab.3. Přehled osobních nákladů podniku XY

Osobní náklady (Personal cost)
Mzdy (Payroll)
Celkem mzdy provoz (Total Payroll Agents)
Celkem mzdy vedoucí provozního týmu (Total Payroll Teamleaders)
Celkem mzdy vedoucí provozních oddělení (Total Payroll Other Direct)
Celkem mzdy nepřímé (Total Payroll Indirect)
Sociální a zdravotní pojištění (Social & Health Insurance Charges)
Sociální a zdravotní poj. provoz (Charges Agent)
Sociální a zdravotní poj. vedoucí provozního týmu (Charges Teamleaders)
Sociální a zdravotní poj. vedoucí provozních oddělení (Charges Other Direct)
Sociální a zdravotní poj. nepřímé (Charges Indirect)
Ostatní poplatky (Other Charges)
Ostatní poplatky provoz (Other Charges Agent)
Ostatní poplatky vedoucí provozního týmu (Other Charges Teamleaders)
Ostatní poplatky vedoucí provozních oddělení (Other Charges Other Direct)
Ostatní poplatky nepřímé (Other Charges Indirect)
Cestovní fond (Travel fund)
Cestovní fond mzdy provoz (Travel fond Agent)
Cestovní fond mzdy vedoucí provozního týmu (Travel fond Teamleaders)
Cestovní fond mzdy vedoucí provozních oddělení (Travel fond Other Direct)
Cestovní fond mzdy nepřímé (Travel fond Indirect)
Cestovní fond rezerva (Reserve for Travel Fund)
Cestovní fond rezerva - poplatky (Reserve for Travel Fund - chargers)
Kapitalizace celkem (Total Capitalization)
Kapitalizace - mzdy (Capitalization - Payroll)
Kapitalizace - poplatky (Capitalization - Charges)
Ostatní daně (Other Taxes)
Silniční daň (Road Tax)
Ostatní (Other)

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních materiálů podniku

4.3.3 Přefakturace

Specifickou skupinu výnosů tvoří přefakturace. Jedná se o náklady, které podniku v rámci činnosti vznikají, ale jsou v původní výši přefakturovány na mateřskou společnost podniku, která zmíněné náklady podniku proplácí. Jedná se tedy o výnosové účty a patří sem přefakturace nákladů

spojených s interním školením zaměstnanců v rámci provozní činnosti podniku, některé osobní náklady, náklady na některé služební cesty a náklady na skupinově využívané informační systémy. Náklady na tyto položky jsou součástí kalkulovaných osobních i režijních nákladů a zmíněné výnosy z přefakturace těchto nákladů se pro úplnost kalkulace musí od celkových nákladů odečíst.

4.4 Příklad kalkulace

V následující kapitole je uveden způsob nákladové kalkulace pomocí uvedeného kalkulačního vzorce, na základě které se v podniku sleduje nákladovost. Následující tabulky uvádí výpočet celkové nákladovosti podniku na jednu minutu produkce za 1. a 2. čtvrtletí roku 2022.

Tab. 4. Příklad nákladové kalkulace podniku XY za 1. čtvrtletí 2022

<i>Uvedeno v tis Kč</i>	Leden 2022	Únor 2022	Březen 2022	1. čtvrtletí 2022
Režijní náklady (Overhead cost)	4,851.5	4,943.5	7,734.8	17,529.9
Osobní náklady (Personal cost)	24,896.3	26,110.2	26,357.5	77,364.0
Přefakturace (Re-invoicing)	(4,263.0)	(4,046.4)	(3,912.4)	(12,221.8)
Celkové náklady (Total cost)	25,484.8	27,007.3	30,179.9	82,672.0
Produkční minuty celkem (Total Production Mins)	1,791,624.7	1,433,315.2	1,546,827.2	4,771,767.1
Náklady na minutu práce (Total Cost per Min)	14.2	18.8	19.5	17.3

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních materiálů podniku

Tab. 5. Příklad nákladové kalkulace podniku XY za 2. čtvrtletí 2022

Uvedeno v tis Kč				2. čtvrtletí
	Duben 2022	Květen 2022	červen 2022	2022
Režijní náklady (Overhead cost)	5,619.3	5,141.2	5,374.7	16,135.2
Osobní náklady (Personal cost)	27,425.7	26,444.0	28,148.1	82,017.8
Přefakturační (Re-invoicing)	(4,939.8)	(3,974.6)	(4,487.2)	(13,401.6)
Celkové náklady (Total cost)	28,105.1	27,610.7	29,035.5	84,751.3
Produkční minuty celkem (Total Production Mins)	1,596,510.2	1,877,876.3	1,807,100.7	5,281,487.2
Náklady na minutu práce (Total Cost per Min)	17.6	14.7	16.1	16.0

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních materiálů podniku

Uvedený výpočet vyjadřuje nákladovost podniku na jednu minutu produkce za uvedené měsíce. V lednu roku 2022 byla nákladovost na jednu minutu práce 14,2 Kč, v únoru výrazně stoupla na 18,8 Kč a v březnu dosáhla dokonce 19,5 Kč. V druhém čtvrtletí nákladovost opět mírně klesla a dostala se na průměrnou hodnotu 16 Kč.

Z uvedené nákladové kalkulace vyplývá to, že v březnu roku 2022 došlo k nárůstu režijních nákladů, což přispělo k nárůstu celkové nákladovosti. Pro vyhodnocení nárůstu nebo poklesu nákladů se v podniku používají podrobné rozpisy jednotlivých nákladů, které byly uvedeny v předchozí podkapitole.

Pro srovnání je v následující tabulce uveden výpočet nákladovosti na minutu práce za první čtvrtletí roku 2023.

Tab. 6. Příklad nákladové kalkulace podniku XY za 1. čtvrtletí 2023

Uvedeno v tis Kč				1. čtvrtletí
	Leden 2023	Únor 2023	Březen 2023	2023
Režijní náklady (Overhead cost)	6,442.0	5,492.7	5,594.5	17,529.3
Osobní náklady (Personal cost)	31,071.9	31,490.2	33,100.6	95,662.8
Přefakturační (Re-invoicing)	(4,423.7)	(4,476.0)	(4,756.7)	(13,656.5)
Celkové náklady (Total cost)	33,090.2	32,506.9	33,938.4	99,535.5
Produkční minuty celkem (Total Production Mins)	2,176,901.3	1,799,653.4	2,199,561.0	6,176,115.7
Náklady na minutu práce (Total Cost per Min)	15.2	18.1	15.4	16.1

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních materiálů

Pokud jde o celkovou nákladovost podniku, v uvedeném výpočtu z roku 2023 je zřejmý trend nárůstu nákladovosti mezi dvěma prvními měsíci, jako tomu bylo v roce 2022. V březnu roku 2023 již nákladovost klesá, což nelze říct o předchozím roce. Tímto způsobem lze sledovat trend růstu či poklesu nákladovosti podniku za celý rok.

Druhým důležitým aspektem nákladové kalkulace v podniku jsou vyprodukované minuty práce. Z uvedených kalkulací vyplývá, že nárůst a pokles nákladovosti s produkcí úzce souvisí. Pokud nedochází k výraznému nárůstu nebo poklesu režijních či osobních nákladů, je z uvedené kalkulace zřejmé, že čím více minut práce podnik za daný měsíc vyprodukuje, tím je celková nákladovost menší. Dá se tedy říct, že s rostoucí produktivitou nákladovost klesá. V tomto ohledu je třeba zaměřit se na efektivitu podnikových operací.

Ve vybraném podniku se nachází pět provozních oddělení. Každé oddělení je zaměřené na aktivity jiné povahy, zaměstnává různý počet různě kvalifikovaných pracovníků a samotný princip motivování a odměňování zaměstnanců jednotlivých oddělení se liší. Z těchto důvodů mají jednotlivá oddělení rozdílný vliv na celkovou nákladovost. Z uvedené kalkulace není zřejmé, jak jednotlivá oddělení tuto nákladovost ovlivňují, nelze tedy zjistit efektivitu a profitabilitu jednotlivých oddělení, ale pouze podniku jako celku.

4.5 Zhodnocení současných nákladových kalkulací

Jak vyplývá z předchozí kapitoly, podnik XY sleduje své náklady jako celek a nezabývá se jejich detailnějšími rozbohem. Podnik sleduje jednotlivé náklady a za jakým účelem vznikají, ale nezabývá se tím, kde tyto náklady vznikají a s jakým oddělením souvisí.

Ve firmě se nachází pět oddělení provozu, které se mezi sebou liší v mnoha aspektech. Každé oddělení se zaměřuje na jiné oblasti zákaznického servisu a proto se například liší jejich požadavky na kvalifikaci najímaných zaměstnanců a trvání či rozsah proškolení nově přijatých zaměstnanců. Odlišný charakter těchto oddělení má také vliv na odměňování zaměstnanců. Použitá kalkulace vychází pouze z celkových osobních a režijních nákladů a neposkytuje informace o nákladovosti jednotlivých oddělení provozu. Nákladovost je tedy vypočtena v průměru na všechna provozní oddělení podniku a nelze tak dále určit, které ze zmíněných oddělení je více či méně profitabilní, nebo zda například v nějakém oddělení nedochází ke ztrátě a které oddělení tuto ztrátu kompenzuje. Ze zjištěné nákladovosti na minutu produkce získává firma přesnou informaci o své

profitabilitě, management podniku však na tomto základě nemůže činit důležitá rozhodnutí za účelem zefektivňování operací jednotlivých oddělení a případného snižování nákladů.

Téměř od začátku roku 2020 si celý svět procházel těžkým obdobím z důvodu pandemie koronaviru, kdy byl především mezinárodně omezen pohyb osob za účelem zabránění šíření virového onemocnění. To mělo za následek drastické omezení letecké dopravy a současně vedlo k prudkému poklesu poptávky cestujících. Dalo by se říci, že v tomto krizovém období bylo prioritou podniku celkové zajištění jeho profitability a zmíněné sledování nákladů bylo pro podnik dostačující. Vedení podniku nemělo potřebu zaměřovat se na detailní nákladovost jednotlivých oddělení, neboť prioritou nebylo strategické řízení a udržování konkurenceschopnosti podniku, ale bylo nutné upřednostnit samotné přežití podniku a během této krize zajistit jeho profitabilitu. Podnik se během pandemie snažil fungovat v úsporném režimu snižováním obecných nákladů, zaměřil se více na automatizaci a zabýval se strategiemi obnovy.

S návratem leteckého průmyslu v podobě z doby před koronavirovou krizí by se však firma měla zasadit o detailnější nákladové kalkulace a zjistit, jak si z pohledu nákladovosti a profitability vedou jednotlivá podniková oddělení. Bez detailního sledování a správné alokace jednotlivých nákladů dochází k nedostatečné viditelnosti a špatnému pochopení toho, kde náklady vznikají v rámci různých oddělení či jak jsou s těmito odděleními spojeny. Bez těchto informací je obtížné efektivně alokovat zdroje a v důsledku toho mohou některá oddělení strádat, zatímco v jiných oddělení podniku dochází k přefinancování, což vede k neefektivitě a nerovnováze přidělovaných zdrojů

Podrobné sledování nákladů umožňuje důkladné hodnocení výkonů jednotlivých oddělení. Pokud nejsou náklady správně alokovány, je obtížné výkonnost jednotlivých oddělení posoudit. To může bránit rozhodovacím procesům souvisejícím se zmíněnou alokací zdrojů nebo iniciativami snižováním nákladů. Sledování nákladů a jejich náležitá alokace pomáhá při identifikaci nákladových faktorů, které významně ovlivňují náklady konkrétního oddělení. Bez těchto informací je obtížné identifikovat základní příčiny vysokých nákladů a přijmout vhodná nápravná opatření k jejich řešení. Lze tedy konstatovat, že bez jasného pochopení nákladovosti jednotlivých oddělení je obtížné zavést účinná opatření pro jejich kontrolu. Nedostatek těchto informací může mít za následek nekontrolované výdaje či překročení nákladů, což v konečném důsledku ovlivňuje celkovou ziskovost a finanční stabilitu podniku.

5 Návrh nové metody pro řízení nákladů

Návrhem pro zlepšení stávajících nákladových kalkulací je vytvoření zcela nové metodiky sledování nákladů pomocí jejich alokace. Za účelem efektivního řízení nákladů je třeba veškeré náklady podniku jednotlivě identifikovat a přiřadit jednotlivým nákladovým objektům. Pokud se jedná o náklady nepřímé, které nelze jednoznačně nákladovému objektu přiřadit, je nutné tyto náklady alokovat danému objektu na základě přiřazeného alokačního klíče.

Nákladové objekty jsou v podniku již dané, protože podnik má pět provozních oddělení poskytující odlišné služby a z toho důvodu je potřeba nákladovost těchto oddělení sledovat odděleně. Každému nákladovému objektu je přiřazen odlišný kód pro snadné přiřazení nákladů, které v daném oddělení vznikají, tedy nákladů přímých.

Tab. 7. Přehled nákladových objektů a jejich označení písmenným kódem

Kód odd.	Nákladový objekt
A	Věroostní oddělení
B	Speciální oddělení
C	Asistenční oddělení
D	Rezervační oddělení
F	Prodejní oddělení

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních materiálů podniku

V provozních odděleních podniku vznikají primárně přímé osobní náklady. Přímých režijních nákladů, které se dají jednoznačně přiřadit jednotlivým oddělením, je podstatně méně. Většina režijních nákladů jsou takové náklady, u kterých není zřejmé, pod který nákladový objekt patří a musí se mezi nákladové objekty určitým poměrem rozprostřít.

Protože se jedná o komplexní řešení a návrh nové metodiky zcela nevyhází z již existujících souborů a používaných vzorců v podniku a je poměrně složitý, bude tento návrh vytvořen od základu jako zcela nový soubor v programu MS Excel. Výsledkové účty a přímé osobní náklady budou vstupními daty tohoto nově vytvořeného souboru. Pro následnou alokaci nákladů je potřeba vytvoření alokačních klíčů a jejich přiřazení jednotlivým výsledkovým účtům. Následující návrh řešení je připraven na základě interních dat podniku reprezentující celý kalendářní rok 2022.

5.1 Alokační klíče

Některé náklady jsou sdíleny mezi více nákladovými objekty nebo je nelze jednomu nákladovému objektu jednoznačně přiřadit. V takových případech je nutné k přiřazení nákladů příslušným nákladovým objektům použít metodu nákladové alokace, jako je proporcionální rozdělení pomocí alokačních klíčů na základě různých nákladových faktorů. Cílem alokace je rozdělovat náklady způsobem, který odráží zdroje využívané každým nákladovým střediskem a podporuje spravedlivost a přesnost při vykazování nákladů.

Úkolem těchto alokačních klíčů je co nejdetailnější rozpočet obecných nákladů, které nelze jednoznačně danému nákladovému objektu přiřadit. Pomocí alokačních klíčů se nepřímé náklady poměrově rozpočítají na nákladové objekty. K nepřímým nákladům patří většina nákladů režijních a osobní náklady zaměstnanců podpůrných oddělení, jako je finanční oddělení, personální oddělení, IT oddělení a management podniku.

Pro účely navrhované kalkulace byly vytvořeny následující alokační klíče:

- FTE = Počet zaměstnanců v přepočtu na plný úvazek (Full Time Equivalent)
- HC = Celkový počet zaměstnanců (Headcount)
- UNIT = Provozní oddělení (Unit)
- VOL = Objem produkce (Volume)
- M²s = Metry čtvereční (Square Meter)
- SYSTEM = specifické informační systémy

Pojmenování alokačních klíčů bylo odvozeno od v podniku používaných anglických výrazů za účelem zachování určité logiky při možném zařazení navrhované metodiky do již zavedených podnikových procesů v rámci finančního řízení podniku.

5.1.1 Zaměstnanec na plný úvazek

Interně používaný pojem FTE, neboli full time equivalent, označuje počet všech zaměstnanců firmy přepočtených na počet zaměstnanců na plný úvazek. To znamená, že všichni zaměstnanci, kteří pracují na zkrácený úvazek, se sčítají a přepočítávají na zaměstnance na úvazek plný (dva zaměstnanci pracující na poloviční úvazek se rovnají jednomu zaměstnanci pracujícímu na úvazek plný).

FTE se počítá na bázi placeného času zaměstnance, to znamená, že i zaměstnanec na dovolené či nemocenské je považován za zaměstnance na plný úvazek. Kromě toho do celkového počtu zaměstnanců na plný úvazek také výrazně zasahují zaměstnanci začínající ve firmě jindy, než první den v měsíci. Je možné, že čtyři noví zaměstnanci nastoupí do zaměstnání poslední týden v měsíci, součtem tedy za daný měsíc tvoří pouze jednoho zaměstnance, který pracuje na plný úvazek.

Náklady přiřazované na základě alokačního klíče FTE se tedy přiřadí nákladovému objektu procentuálním poměrem dle počtu zaměstnanců v přepočtu na zaměstnance na plný úvazek v každém z oddělení provozu podniku.

Tab. 8. Počet zaměstnanců v přepočtu na plný úvazek jednotlivých oddělení za rok 2022

*Uvedeno dle měsíců v roce

Kód odd.	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	Celkem
A	62	72	80	80	76	74	76	85	86	84	93	94	962
B	53	56	63	62	65	69	67	72	78	72	78	85	817
C	51	68	73	75	67	72	67	66	64	70	84	75	833
D	44	52	52	51	57	60	55	50	44	41	43	41	590
F	64	49	37	40	41	37	33	48	57	66	77	71	620
Celkem	274	296	305	308	305	312	298	322	329	332	375	366	3,823

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních materiálů podniku

Tab. 9. Počet zaměstnanců v přepočtu na plný úvazek jednotlivých oddělení za rok 2022

*Uvedeno dle měsíců v roce

Kód odd.	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	Celkem
A	23%	24%	26%	26%	25%	24%	26%	26%	26%	25%	25%	26%	25%
B	19%	19%	21%	20%	21%	22%	22%	22%	24%	22%	21%	23%	21%
C	19%	23%	24%	24%	22%	23%	23%	21%	19%	21%	22%	21%	22%
D	16%	18%	17%	17%	19%	19%	18%	16%	13%	12%	11%	11%	15%
F	23%	16%	12%	13%	13%	12%	11%	15%	17%	20%	21%	19%	16%

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních materiálů podniku

Na základě alokačního klíče FTE se přiřazují nákladovým objektům takové náklady, které se dají považovat za náklady spotřebované jednotlivými odděleními v míře související s celkovým počtem zaměstnanců v přepočtu na zaměstnance na plný úvazek na daném oddělení. Zaměstnanci na plný úvazek mají větší vliv na celkovou produktivitu a fungování nákladového střediska.

Rozdělení těchto nákladů na základě počtu zaměstnanců na plný úvazek uznává jejich větší příspěvek k činnosti nákladového střediska.

Patří sem náklady na kancelářské potřeby, nábory zaměstnanců, školení zaměstnanců, některé systémy a licence a například osobní náklady jako je sociální a zdravotní pojištění. V rámci výnosů jsou to pak tržby z prodeje, dotace a jiné provozní výnosy.

5.1.2 Celkový počet zaměstnanců

Pojem headcount označuje celkový počet zaměstnanců podniku nebo daného oddělení. Je to součet všech zaměstnanců bez ohledu na to, zda pracují na plný nebo částečný úvazek, a bez ohledu na to, zda do firmy nastoupil na začátku, v polovině nebo na konci měsíce.

Náklady přiřazované na základě alokačního klíče HC se přiřadí nákladovému objektu procentuálním poměrem podle celkového počtu zaměstnanců v každém oddělení provozu.

Tab. 10. Celkový počet zaměstnanců jednotlivých oddělení za rok 2022

**Uvedeno dle měsíců v roce*

Kód odd.	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	Celkem
A	70	77	91	87	82	82	92	96	93	99	94	93	88
B	54	60	67	73	76	73	80	82	88	82	90	86	76
C	63	78	71	78	82	77	73	77	73	91	92	91	79
D	59	58	62	66	59	65	63	66	58	60	56	55	61
F	65	57	45	45	47	44	40	44	51	63	68	65	53
Celkem	311	330	336	349	346	341	348	365	363	395	400	390	356

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních materiálů podniku

Tab. 11. Procentuální rozložení nákladových objektů pro alokaci nákladů pro rok 2022 na základě alokačního klíče HC

*Uvedeno dle měsíců v roce

Kód odd.	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	Celkem
A	23%	23%	27%	25%	24%	24%	26%	26%	26%	25%	24%	24%	25%
B	17%	18%	20%	21%	22%	21%	23%	22%	24%	21%	23%	22%	21%
C	20%	24%	21%	22%	24%	23%	21%	21%	20%	23%	23%	23%	22%
D	19%	18%	18%	19%	17%	19%	18%	18%	16%	15%	14%	14%	17%
F	21%	17%	13%	13%	14%	13%	11%	12%	14%	16%	17%	17%	15%

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních materiálů podniku

Alokační klíč HC rozpočítává náklady tzv. na hlavu, neboli na každého zaměstnance podniku. Některé náklady vznikají každému jednotlivci v nákladovém středisku bez ohledu na to, zda jde o zaměstnance na plný nebo částečný úvazek. Rozdělení nákladů na základě alokačního klíče HC zajišťuje spravedlivé rozdělení mezi všechny zaměstnance v rámci každého nákladového střediska.

K nákladům, které se rozpočítávají na každého zaměstnance podniku, patří náklady na teambuilding a náklady na honoráře pro externí pracovníky v rámci například mzdového účetnictví, neboť jde o náklady vynaložené na každého zaměstnance. Náklady na některé informační systémy vznikají na základě počtu uživatelů, proto se také přidělují každému zaměstnanci.

5.1.3 Volume

Alokační klíč VOL značí objem produkce. Objem produkce se vypočte na bázi vyprodukovaných minut práce a slouží k alokaci nákladů podle efektivity či produktivity zaměstnanců. To znamená, že například asistenční oddělení (C) může zaměstnávat 22 % z celkového počtu zaměstnanců provozu podniku, ale na základě vyprodukovaného objemu toto středisko reprezentuje 24 %, což dělá asistenční oddělení více produktivním. Naopak může být produktivita daného oddělení v tomto ohledu menší, než je procento z celkových zaměstnanců pro dané oddělení pracujících. K nákladům, které se alokují na základě VOL alokačního klíče, patří náklady vztahující se k toku těchto produkčních objemů.

Tab. 12. Počet vyprodukovaných minut práce jednotlivých oddělení v prvním pololetí roku 2022

*Uvedeno dle měsíců v roce

Kód odd.	1	2	3	4	5	6
A	423,237	391,556	403,367	424,626	456,495	441,900
B	344,098	298,014	358,095	345,274	376,833	437,204
C	327,805	285,690	328,121	411,916	576,873	440,747
D	320,284	195,387	224,819	188,223	234,992	261,594
F	376,200	262,668	232,426	226,471	232,683	225,655
Celkem	1,791,625	1,433,315	1,546,827	1,596,510	1,877,876	1,807,101

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních materiálů podniku

Tab. 13. Počet vyprodukovaných minut práce jednotlivých oddělení v druhém pololetí roku 2022

*Uvedeno dle měsíců v roce

Kód odd.	7	8	9	10	11	12
A	447,320	485,104	539,576	587,036	576,650	619,907
B	457,793	461,234	507,444	487,128	465,241	449,413
C	477,608	551,226	425,993	446,664	516,956	462,571
D	226,393	203,089	214,150	221,231	188,833	165,882
F	253,269	288,940	291,499	348,695	416,523	469,734
Celkem	1,862,383	1,989,594	1,978,664	2,090,753	2,164,202	2,167,506

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních materiálů podniku

Tab. 14. Celkový počet vyprodukovaných minut práce v roce 2022

*Uvedeno dle měsíců v roce

Kód odd.	Celkem
A	5,796,774
B	4,987,771
C	5,252,170
D	2,644,879
F	3,624,762
Celkem	22,306,356

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních materiálů podniku

Tab. 15. Procentuální rozložení nákladových objektů pro alokaci nákladů pro rok 2022 na základě alokačního klíče VOL

*Uvedeno dle měsíců v roce

Kód odd.	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	Celkem
A	24%	27%	26%	27%	24%	24%	24%	24%	27%	28%	27%	29%	26%
B	19%	21%	23%	22%	20%	24%	25%	23%	26%	23%	21%	21%	22%
C	18%	20%	21%	26%	31%	24%	26%	28%	22%	21%	24%	21%	24%
D	18%	14%	15%	12%	13%	14%	12%	10%	11%	11%	9%	8%	12%
F	21%	18%	15%	14%	12%	12%	14%	15%	15%	17%	19%	22%	16%

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních materiálů podniku

5.1.4 Oddělení provozu

V podniku XY se pro provozní oddělení podniku používá anglický výraz unit, proto je tento alokační klíč pojmenován identicky. Alokační klíč unit slouží k rozvržení nákladů rovnoměrně mezi jednotlivá oddělení.

Tab. 16. Procentuální rozložení nákladových objektů pro alokaci nákladů na základě alokačního klíče UNIT

*Uvedeno dle měsíců v roce

Kód odd.	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	Celkem
A	20%	20%	20%	20%	20%	20%	20%	20%	20%	20%	20%	20%	20%
B	20%	20%	20%	20%	20%	20%	20%	20%	20%	20%	20%	20%	20%
C	20%	20%	20%	20%	20%	20%	20%	20%	20%	20%	20%	20%	20%
D	20%	20%	20%	20%	20%	20%	20%	20%	20%	20%	20%	20%	20%
F	20%	20%	20%	20%	20%	20%	20%	20%	20%	20%	20%	20%	20%

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních materiálů podniku

Velká část režijní nákladů podniku se neváže ke konkrétním podnikovým aktivitám či k jednotlivým oddělením. Alokační klíč unit rozvrhuje náklady rovnoměrně mezi jednotlivá oddělení. Jedná se o všeobecné náklady na firmu, mezi které patří náklady na internetové připojení, náklady na cestování a reprezentaci, náklady na poštovné, pohonné hmoty, tiskopisy, dary, různé poplatky, úroky, kurzové ztráty či také mzdové náklady v rámci čerpání zaměstnaneckého benefitu ve formě příspěvku na cestování.

5.1.5 Metry čtvereční

Metry čtvereční jsou vypočteny dle velikosti jednotlivých oddělení a jejich rozprostření v rámci firemních prostor a alokační klíč m²s přiřazuje náklady danému oddělení podle jeho prostorové velikosti. Rozprostření jednotlivých oddělení se v průběhu období nemění.

Tab. 17. Procentuální rozložení nákladových objektů pro alokaci nákladů na základě alokačního klíče m²s

*Uvedeno dle měsíců v roce

Kód odd.	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	Celkem
A	12%	12%	12%	12%	12%	12%	12%	12%	12%	12%	12%	12%	12%
B	20%	20%	20%	20%	20%	20%	20%	20%	20%	20%	20%	20%	20%
C	39%	39%	39%	39%	39%	39%	39%	39%	39%	39%	39%	39%	39%
D	20%	20%	20%	20%	20%	20%	20%	20%	20%	20%	20%	20%	20%
F	9%	9%	9%	9%	9%	9%	9%	9%	9%	9%	9%	9%	9%

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních materiálů podniku

Pomocí alokačního klíče m²s se rozpočítávají náklady na pronájem kanceláří, náklady na spotřebované energie a náklady na správu budovy, jako jsou náklady na recepční a úklidové služby.

5.1.6 System

Podnik má k dispozici řadu informačních systémů, jejichž provoz a údržba tvoří významnou část nákladů podniku. Prodejní oddělení (F), které poskytuje služby v jiném odvětví než ostatní oddělení, některé tyto systémy vůbec nevyužívá. Vzniklé náklady spojené s využíváním těchto systémů by se proto měly rozpočítávat pouze mezi oddělení, která s těmito systémy pracují.

Náklady spojené s běžnými informačními systémy, které využívají všechna oddělení bez výjimek, se na nákladové objekty rozpočítají pomocí zmíněného alokačního klíče FTE. V tomto případě se rozvržení nákladů provede na stejném principu, ale vyřadí se prodejní oddělení, které tyto systémy nijak nevyužívá.

Tab. 18. Počet zaměstnanců v přepočtu na plný úvazek jednotlivých oddělení za rok 2022

*Uvedeno dle měsíců v roce

Kód odd.	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	Celkem
A	62	72	80	80	76	74	76	85	86	84	93	94	962
B	53	56	63	62	65	69	67	72	78	72	78	85	817
C	51	68	73	75	67	72	67	66	64	70	84	75	833
D	44	52	52	51	57	60	55	50	44	41	43	41	590
Celkem	210	248	268	268	265	275	265	275	272	266	298	295	3203

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních materiálů podniku

Tab. 19. Procentuální rozložení nákladových objektů pro alokaci nákladů na základě alokačního klíče SYSTÉM

*Uvedeno dle měsíců v roce

Kód odd.	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	Celkem
A	30%	29%	30%	30%	29%	27%	29%	31%	32%	31%	31%	32%	30%
B	25%	22%	23%	23%	24%	25%	25%	26%	29%	27%	26%	29%	25%
C	24%	27%	27%	28%	25%	26%	25%	24%	24%	26%	28%	26%	26%
D	21%	21%	20%	19%	22%	22%	21%	18%	16%	15%	14%	14%	19%

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních materiálů podniku

5.2 Přiřazení alokačních klíčů jednotlivým účtům

Aby bylo možné přiřazovat náklady jednotlivým nákladovým objektům pomocí uvedených alokačních klíčů, je nutné nejprve přiřadit alokační klíč každému nákladovému účtu, který do procesu alokace vstupuje. V předchozím textu bylo zmíněno, že některé položky nákladů se přefakturovávají v rámci podnikové organizace na skupinu podniku a v rámci nákladové alokace je tedy nutné přiřadit nákladovým objektům i některé výnosy a od již alokovaných nákladů nakonec tyto výnosy odečíst.

Výsledkové účty do navrhovaného procesu alokace tedy vstupují kompletní – obsahují veškeré nákladové a výnosové účty a jejich zůstatky. Veškeré nepřímé náklady a výnosy z těchto účtů se tak musí pomocí alokačních klíčů přiřadit nákladovým objektům.

Jednotlivým účtům je také vhodné přiřadit účty jim nadřazené slučující jednotlivé účty do obecnějších skupin pro následné vyhodnocování nákladovosti. Například cestovní náklady nemusí

být již dále rozřazovány podle toho, zda jsou to náklady na ubytování, dopravné nebo stravné během pracovní cesty, ale je dostačující tyto náklady zařadit do jedné skupiny.

Příklad přiřazených alokačních klíčů jednotlivým účtům a k nim účtům nadřazeným je uveden v následující tabulce. Kompletní seznam nákladových a výnosových účtů s přiřazenými alokačními klíči a nadřazenými účty je uveden v příloze A.

Tab. 20. Výčet výsledkových účtů s přiřazenými alokačními klíči

Účet	Název účtu	Alokační klíč	Sloučení účtu
501200	Nákup kancelářských potřeb	FTE	Kancelář a dokumentace
501500	MATERIÁL – Výpočetní Technika	FTE	IT náklady
518330	Nábor zaměstnanců	FTE	Reklama & inzerce
518820	Školení - jazyky	FTE	Školení
521100	Mzdové náklady	FTE	Osobní náklady
551210	Odpisy HW servery do 40 tis.	FTE	Odpisy hmotného HW
551700	Odpisy vybavení kanceláří	FTE	Odpisy nehmotného SW
648651	Přefakturace BL	FTE	Přefakturace
513200	Náklady na reprezentaci - team buildings	HC	Kancelář a dokumentace
518310	Externí pracovníci	HC	Finanční služby
518915	IT služby - Antivirus + CTP + Invision	HC	IT služby & údržba
502400	Spotřeba energie - DOHADY	M2s	Náklady na nájem
518110	Úklidové služby	M2s	Náklady na nájem
518200	Nájemné (kancelář, sklad, parkování)	M2s	Náklady na nájem
518201	Správa budovy	M2s	Náklady na nájem
551900	Odpisy budovy	M2s	Odpisy hmotného HW
501600	Spotřeba pohonných hmot	UNIT	Kancelář a dokumentace
512110	CESTOVNÉ - TAXI	UNIT	Cestovní náklady
518410	Poštovné	UNIT	Pošta a telekomunikace
518911	IT služby - DNA (NES)	UNIT	IT služby & údržba
521110	Mzdové náklady - TF	UNIT	Osobní náklady
531100	Silniční daň	UNIT	Daně
545100	Ostatní pokuty a penále	UNIT	Poplatky
548200	Ostatní provozní náklady - pojištění	UNIT	Pojištění
549100	Manka a škody z provozní činnosti	UNIT	Finanční výdaje
562110	Úroky - ÚVĚR na auto	UNIT	Finanční výdaje
513500	Náklady na repre - obědy s klientem	VOL	Kancelář a dokumentace
518670	SW Licence (do 60000) - Development	VOL	IT náklady
541200	Zůstatková cena prodaného DNHM - DAŇOVÝ	VOL	Ostatní provozní náklady
641100	Tržby z prodeje dlouhodobého nehm. a hm. maj.	VOL	Přefakturace
518910	IT služby - Telco platform (NES)	SYSTEM	IT služby & údržba
518911	IT služby - DNA (NES)	SYSTEM	IT služby & údržba
518912	IT služby - Nice (NES)	SYSTEM	IT služby & údržba

518913	IT služby - Admin phones (NES)	SYSTEM	IT služby & údržba
518916	IT služby - Synergik + STAR	SYSTEM	IT služby & údržba

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních materiálů podniku

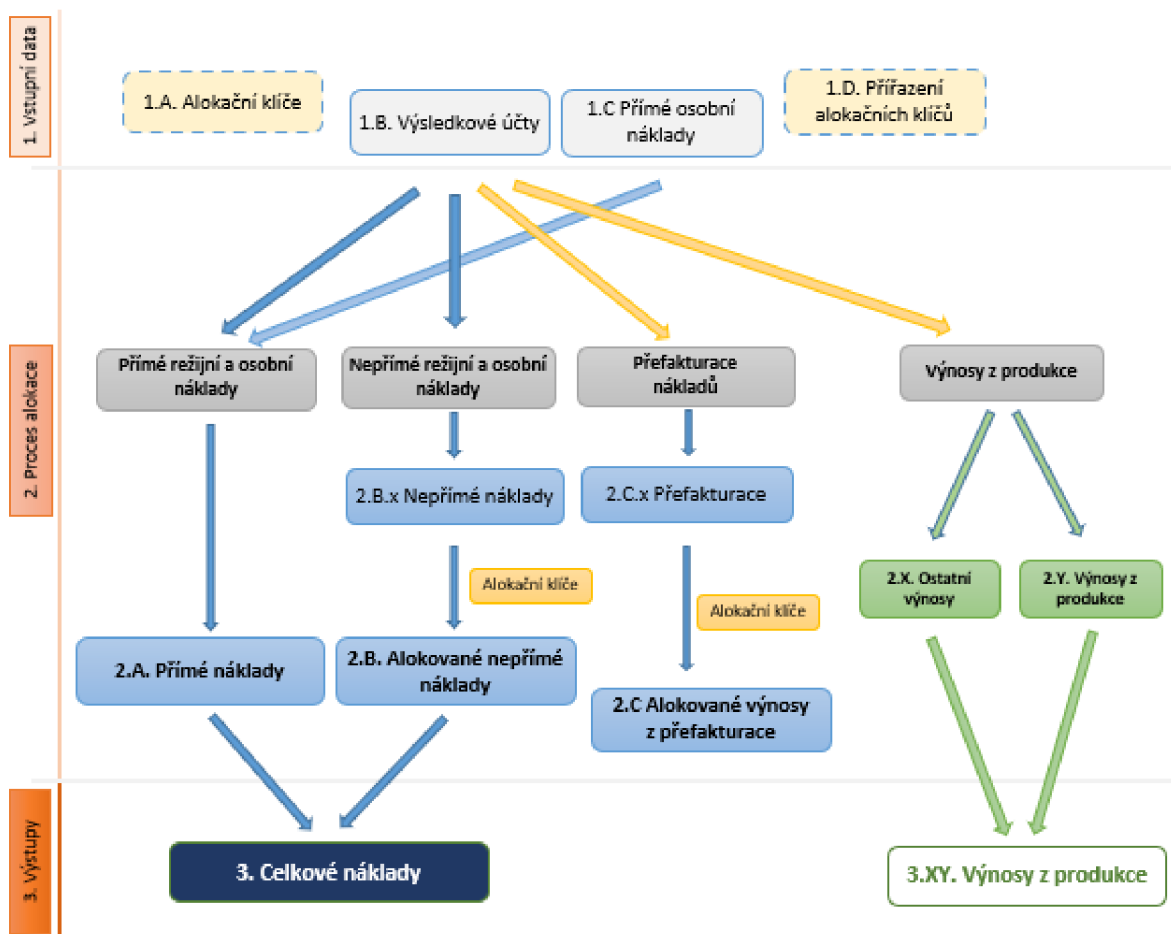
V uvedené tabulce je ke každému z šesti vytvořených alokačních klíčů uvedeno několik nákladů, jakým byl alokační klíč přiřazen. Princip přiřazení alokačních klíčů jednotlivým nákladům vyplývá z charakteru těchto nákladů a je vysvětlen v předchozím textu. V případě potřeby při změně charakteru některých nákladů, kdy například některý ze zmíněných informačních systémů začne využívat i prodejní oddělení, je možné zcela jednoduše sledovanému nákladu přiřadit jiný alokační klíč. Jde o pouhé přepsání již přiřazeného alokačního klíče ve vytvořeném souboru. Stejně tak jednoduše lze učinit, pokud podnik začne účtovat některý z nákladů na nový, dosud nepoužívaný účet. Tento účet se vloží do zmíněné tabulky a přiřadí se mu alokační klíč a sloučený účet. Tyto změny se poté automaticky propíšou do následného kroku alokace nákladů.

5.3 Proces nákladové alokace

Výše popsaný postup je základem vytvořeného souboru pro následnou nákladovou alokaci. Jakmile jsou do souboru vloženy výsledkové účty, v následujícím kroku dochází pomocí excelových vzorců k přiřazení veškerých přímých i nepřímých nákladů a výnosů jednotlivým nákladovým objektům. Výnosy jsou součástí navrhované kalkulace, neboť pro zjištění nákladovosti jednotlivých oddělení je nutné některé výnosy od alokovaných nákladů odečíst. Tyto výnosy je proto nutné rovněž přiřadit jednotlivým oddělením.

Výstupem nákladové alokace je kromě přehledu alokovaných nákladů také přehled výnosů. Je to z důvodu, že výnosy do této kalkulace vstupují společně s náklady v rámci již vytvořených výsledkových účtů. Aby bylo možné provést pomocí excelových vzorců kontroly celého procesu alokace nákladů a výnosů, je nutné odečíst veškeré hodnoty vystupující z této alokace od dat do této alokace vstupujících, proto je potřeba utřídit i dané výnosy. Alokované výnosy jsou v rámci vytvořeného alokačního souboru dále použity ke zhodnocení profitability jednotlivých oddělení.

Proces navrhované metody alokace nákladů je rozdělen na tři hlavní kroky, které zahrnují vložení vstupních dat, samotný proces alokace a výstupy tohoto procesu. Celý proces vytvořeného návrhu nákladové alokace znázorňuje následující schéma:



Obr. 14. Schéma navrhovaného procesu nákladové alokace

Zdroj: Vlastní zpracování

5.3.1 Vstupní data

Jak bylo uvedeno v předchozím textu, prvním krokem celého procesu nákladové alokace bylo vytvoření alokačních klíčů (1.A) a jejich přiřazení jednotlivým účtům (1.D). Z vytvořeného schématu pak vyplývá, že náklady a výnosy vstupující do procesu alokace vychází ze dvou zdrojů. Prvním zdrojem jsou výsledkové účty označené 1.B. V procesu přejímání těchto dat se náklady pomocí vytvořených excelových vzorců rozdělují na přímé režijní a osobní náklady, nepřímé režijní a osobní náklady, výnosy v rámci interní přefaktura a výnosy z produkce. Druhým odděleným zdrojem označeným 1.C. jsou přímé osobní náklady zaměstnanců provozních neboli produkčních oddělení.

5.3.2 Alokace nákladů

Přímé režijní a osobní náklady jsou již v původním zdroji přiřazené nákladovému objektu a je potřeba tyto náklady pouze rozřadit do přehledného formátu. V tomto případě se sčítají náklady na stejných účtech a následně se seřadí do přehledného pořadí podle nákladových objektů (2.A.).

Nepřímé režijní a osobní náklady a také výnosy z přefakturací vstupují již do procesu popsané nákladové alokace. Tyto náklady a výnosy jsou v tomto kroku podle přiřazených alokačních klíčů proporcionálně rozděleny mezi nákladové objekty. Vše se odehrává automaticky pomocí již předem nastavených vzorců. Vznikají tedy alokované nepřímé náklady (2.B.) a alokované výnosy z přefakturace (2.C.) propsané do stejného formátu, jako je tomu u přímých nákladů.

Podobně jako přímé náklady se rozřazují k nákladovým objektům výnosy z produkce. Tyto výnosy se následně ještě dělí na výnosy z přefakturovaných nákladů na školení (2.X.) a výnosy z produkce (2.Y.).

5.3.3 Výstupy

Na konci alokačního procesu vzniká souhrn všech přiřazených nákladů (3.) a výnosů (3.XY) na nákladové objekty. Současně je ještě provedena kontrola, která zajišťuje, že veškeré vstupující náklady a výnosy jsou zpracovány a nákladovým objektům přiřazeny. Může se stát, že při pravidelné aktualizaci souboru a vložení výsledkových účtů za nový měsíc vznikne náklad nebo výnos na novém účtu, který nemá přiřazený alokační klíč, protože dosud nebyl používán. Kontrolní tabulka zajišťuje přesnost a úplnost z alokačního procesu vystupujících hodnot.

Na základě výstupů z alokačního procesu, kdy jsou veškeré nákladové účty a jejich zůstatky přiřazeny daným nákladovým objektům, je vytvořen přehled těchto výstupů pro každé provozní oddělení. Tento přehled detailně zobrazuje jednotlivé náklady, které již také shrnuje pod skupiny sloučených účtů. Následující tabulka uvádí rozklad jednotlivých nákladů dle sloučených účtů mezi jednotlivé nákladové objekty. V tabulce jsou uvedeny celkové částky za rok 2022.

Tab. 21. Přehled přiřazených nákladů jednotlivým nákladovým objektům za rok 2022

Náklady celkem v Kč	A	B	C	D	F	Celkem 2022
IT služby & údržba	4,825,587	4,079,798	4,051,425	3,281,610	1,218,514	17,456,934
Náklady na nájem	2,407,257	3,497,610	7,692,626	3,908,656	2,134,961	19,641,110
Odpisy nehmotného SW	553,246	474,966	493,259	378,675	343,302	2,243,448
Odpisy hmotného HW	405,104	353,261	402,281	287,344	255,652	1,703,643
Kancelář a dokumentace	1,617,023	1,495,394	1,445,077	1,183,423	1,175,622	6,916,539
Cestovní náklady	280,612	391,840	251,518	317,123	305,906	1,546,999
Finanční služby	744,068	675,723	696,099	577,574	530,603	3,224,067
Reklama & inzerce	867,040	736,336	754,678	540,051	527,692	3,425,797
IT náklady	668,081	567,609	578,104	411,537	424,250	2,649,581
Pošta a telekomunikace	151,519	136,058	139,766	117,032	115,200	659,575
Školení	150,245	133,317	124,635	73,770	106,927	588,894
Finanční výdaje	173,220	173,220	173,220	173,220	173,220	866,102
Poplatky	22,714	22,714	22,714	22,714	22,714	113,572
Pojištění	33,397	33,397	33,397	33,397	33,397	166,984
Interní přefakturace	1,175,651	1,190,915	1,175,651	1,175,651	1,175,651	5,893,517
Ostatní provozní náklady	1,294	1,183	1,160	1,149	1,228	6,014
Dané	1,674,878	1,674,878	1,674,878	1,674,878	1,674,878	8,374,388
Režijní náklady	15,750,937	15,638,220	19,710,489	14,157,804	10,219,716	75,477,165
Osobní náklady	85,313,730	69,847,950	71,866,476	58,078,711	54,179,568	339,286,435
Výplaty provoz	57,651,748	45,189,473	46,192,341	37,564,067	36,224,119	222,821,748
Výplaty vedoucí provozu	4,433,567	4,510,256	4,809,187	4,034,800	3,718,058	21,505,868
Výplaty ostatní	23,228,415	20,148,221	20,864,948	16,479,844	14,237,391	94,958,819
Přefakturace (bez marže)	-13,107,045	-11,142,519	-11,349,331	-8,081,468	-8,450,555	-52,130,917
Celkové náklady	87,957,622	74,343,652	80,227,634	64,155,047	55,948,729	362,632,684

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních materiálů podniku

V rámci vytvořeného souboru nákladových alokací se tento přehled nákladů dále rozpadá na přehled za celý kalendářní rok pro každý nákladový objekt. Vytvořené přehledy jsou tak velmi obsáhlé a proto jsou kompletně uvedeny v příloze B této práce.

Součástí výstupů alokačního procesu jsou také celkové výnosy podniku přiřazené jednotlivým oddělením. Celkové výnosy zahrnují výnosy z provozu, tedy tržby za poskytované služby. Ostatní výnosy podniku jsou součástí fakturovaných služeb a vznikají z nákladů na školení zaměstnanců za účelem poskytování daných služeb. Tento souhrnný přehled slouží v nově vytvořeném alokačním souboru k vyhodnocení ziskovosti podniku XY a je uveden v tabulce 22.

Tab. 22. Přehled celkových výnosů přiřazených jednotlivým nákladovým objektům za rok 2022

Výnosy v Kč	A	B	C	D	F	Celkem 2022
Výnosy z provozu	90,460,386	87,230,184	103,822,619	43,093,032	63,433,331	388,039,552
Ostatní výnosy	1,430,011	389,650	0	46,151	2,595,140	4,460,951
Celkové výnosy	91,890,397	87,619,833	103,822,619	43,139,183	66,028,471	392,500,503

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních materiálů podniku

5.4 Vyhodnocení výstupů

Na základě zmíněných výstupů lze vytvořit detailní přehledy jak celkových, tak režijních a přímých i nepřímých osobních nákladů přiřazených jednotlivým nákladovým objektům. V rámci těchto nákladových objektů lze pak určit velikost nákladů na každého zaměstnance v přepočtu na zaměstnance na plný úvazek, nebo přímo na každého zaměstnance bez ohledu na výši jeho úvazku, tedy na hlavu. Neméně důležitým ukazatelem je také výše celkových, celkových osobních a přímých nákladů na minutu práce v každém z firemních provozních oddělení.

Podnik XY je specifický tím, že podstatnou část jeho nákladů tvoří náklady přímé. Z tohoto důvodu je důležité osobní náklady detailně sledovat. Přestože režijní náklady tvoří v tomto podniku naopak menší část z celkových nákladů, mohou i tak ovlivňovat profitabilitu jednotlivých oddělení a je vhodné zatížení jednotlivých oddělení těmito náklady pečlivě sledovat.

V následující tabulce jsou znázorněny celkové náklady podniku XY za rok 2022, které jsou již očištěné o výnosy z přefakturace. Již bylo uvedeno, že podnik své náklady sleduje jako celek, tudíž celkové hodnoty z následující tabulky jsou podniku již známé. Tento rozpis nákladů ale nově přináší pohled na celkové náklady jednotlivých oddělení podniku, které zahrnují i nepřímé náklady rozvržené mezi jednotlivá oddělení pomocí nákladové alokace. Z tabulky lze celkovou nákladovost těchto oddělení vzájemně porovnat.

Tab. 23. Přehled celkových nákladů přiřazených jednotlivým nákladovým objektům

Celkové náklady v Kč	A	B	C	D	F	Celkem 2022
Leden 2022	6,049,569	4,608,435	5,144,398	4,660,442	5,021,989	25,484,833
Únor 2022	6,483,279	4,978,723	6,002,821	4,953,973	4,588,503	27,007,300
Březen 2022	7,801,256	5,964,684	6,762,352	5,683,103	3,968,502	30,179,897
Duben 2022	7,101,223	5,689,568	6,365,415	5,083,096	3,865,775	28,105,076
Květen 2022	6,635,411	5,668,539	6,255,777	5,074,920	3,976,034	27,610,681
červen 2022	6,763,341	5,884,329	6,566,449	5,508,470	4,312,960	29,035,550
červenec 2022	7,372,168	6,090,096	6,396,875	5,525,408	3,759,566	29,144,113
Srpen 2022	7,708,316	6,518,280	6,947,819	5,732,063	3,984,797	30,891,274
Září 2022	7,460,753	6,714,001	6,278,262	5,146,319	4,575,631	30,174,966
Říjen 2022	7,622,491	6,582,634	7,097,855	5,174,863	4,824,985	31,302,829
Listopad 2022	9,115,218	8,410,001	8,697,516	6,383,581	7,010,482	39,616,799
Prosinec 2022	7,844,597	7,234,362	7,712,095	5,228,810	6,059,504	34,079,368
Celkem 2022	87,957,622	74,343,652	80,227,634	64,155,047	55,948,729	362,632,683.8

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních materiálů podniku

Na stejném principu lze v další tabulce zobrazit pouze část celkových nákladů jako jsou režijní náklady, celkové osobní náklady nebo jen osobní náklady přímé.

Dále je možné se z pohledu celkový nákladů nebo celkových osobních nákladů zaměřit i na náklady na jednotlivé zaměstnance v přepočtu na zaměstnance na plný úvazek, nebo na každého zaměstnance pracujícího v podniku XY bez ohledu na délku úvazku. V tomto případě lze rovněž porovnat, jak si z pohledu nákladovosti na zaměstnance vedou jednotlivá oddělení. Následující tabulka vyjadřuje celkové náklady na zaměstnance v přepočtu na plný úvazek neboli FTE a v další tabulce jsou tyto náklady vyjádřeny procentuálním poměrem.

Tab. 24. Přehled celkových nákladů na zaměstnance na plný úvazek (FTE) přiřazených jednotlivým nákladovým objektům

Celkové náklady na FTE v Kč	A	B	C	D	F	Celkový průměr
Leden 2022	96,980	87,763	100,469	105,375	78,701	92,966
Únor 2022	90,664	89,486	88,343	94,529	94,574	91,235
Březen 2022	97,828	95,253	92,701	108,613	106,753	99,012
Duben 2022	88,331	91,985	85,231	99,162	96,261	91,147
Květen 2022	87,536	87,647	93,137	89,089	97,882	90,459
Červen 2022	91,838	85,060	91,422	91,805	115,562	93,071
červenec 2022	96,623	91,553	95,263	101,013	113,808	97,897
Srpen 2022	90,335	89,983	104,556	113,768	83,842	95,897
Září 2022	86,519	86,040	98,134	118,298	79,794	91,693
Říjen 2022	91,125	91,796	101,379	127,086	72,795	94,180
Listopad 2022	97,606	108,186	103,126	149,262	90,749	105,509
Prosinec 2022	83,677	85,585	102,252	127,107	85,168	93,117
Celkem 2022	1,099,062	1,090,339	1,156,013	1,325,109	1,115,889	1,136,182
Průměr za 2022	91,588.5	90,861.6	96,334.4	110,425.7	92,990.7	94,681.8

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních materiálů podniku

Tab. 25. Procentuální rozdělení celkových nákladů na zaměstnance na plný úvazek (FTE) přiřazených jednotlivým nákladovým objektům

% Celkové náklady na FTE	A	B	C	D	F
Leden 2022	21%	19%	21%	22%	17%
Únor 2022	20%	20%	19%	21%	21%
Březen 2022	20%	19%	18%	22%	21%
Duben 2022	19%	20%	18%	22%	21%
Květen 2022	19%	19%	20%	20%	21%
Červen 2022	19%	18%	19%	19%	24%
Červenec 2022	19%	18%	19%	20%	23%
Srpen 2022	19%	19%	22%	24%	17%
Září 2022	18%	18%	21%	25%	17%
Říjen 2022	19%	19%	21%	26%	15%
Listopad 2022	18%	20%	19%	27%	17%
Prosinec 2022	17%	18%	21%	26%	18%
Průměr za 2022	19%	19%	20%	23%	19%

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních materiálů podniku

Na základě znázornění detailu velikosti nákladů rozprostřené na jednotlivé zaměstnance může podnik získat cenné údaje o nákladovosti na zaměstnance v rámci každého oddělení. Jedná se o celkové náklady, které zahrnují náklady osobní i režijní. Na základě tohoto znázornění je zřejmé, že nákladovost na zaměstnance rezervačního oddělení (D) je v porovnání s ostatními odděleními v průměru o 3-4 % větší. Průměrný celkový náklad na jednoho zaměstnance rezervačního oddělení (D) pracujícího na plný úvazek za rok 2022 činil 110 426 Kč a nejlevněji zaměstnávalo speciální oddělení (C) s průměrným ročním nákladem 90 862 Kč. Na variaci celkové nákladovosti jednotlivých oddělení se podílí osobní náklady, ale zároveň záleží, kolik zaměstnanců dané oddělení má a jaké další rozpočítané náklady se k těmto osobním nákladům přidají.

V následující tabulce je znázorněna stejná situace, tedy náklady na zaměstnance pracujícího na plný úvazek, již jde ale pouze o mzdové náklady. Tato kalkulace nebere v úvahu alokované režijní náklady. Další tabulka pak tyto náklady vyjadřuje procentuálním poměrem.

Tab. 26. Přehled celkových osobních nákladů na zaměstnance na plný úvazek (FTE) přiřazených jednotlivým nákladovým objektům

Celkové osobní náklady na FTE v Kč	A	B	C	D	F	Celkový průměr
Leden 2022	86,719	82,277	73,587	75,004	81,874	90,819
Únor 2022	83,970	79,011	71,029	81,365	81,481	88,205
Březen 2022	76,606	75,596	79,404	78,015	85,485	86,472
Duben 2022	82,697	75,405	77,104	73,245	86,181	88,943
Květen 2022	79,885	71,198	69,580	81,612	84,295	86,637
červen 2022	82,659	79,509	80,033	82,059	92,490	90,226
červenec 2022	80,595	75,226	82,437	84,949	92,137	95,693
Srpen 2022	76,772	74,263	80,034	78,917	86,093	88,843
Září 2022	81,868	76,136	80,332	84,194	91,869	90,391
Říjen 2022	76,895	78,231	71,718	78,884	78,350	90,931
Listopad 2022	81,607	75,833	73,595	81,002	84,302	83,986
Prosinec 2022	81,732	79,444	75,039	80,029	86,608	85,503
Celkem 2022	972,005	922,128	913,891	959,274	1,031,164	1,066,648
Průměr za 2022	81,000.4	76,844.0	76,157.6	79,939.5	85,930.3	88,887.4

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních materiálů podniku

Tab. 27. Procentuální rozdělení osobních celkových nákladů na zaměstnance na plný úvazek (FTE) přiřazených jednotlivým nákladovým objektům

% Celkové osobní náklady na FTE	A	B	C	D	F
Leden 2022	22%	21%	18%	19%	20%
Únor 2022	21%	20%	18%	21%	21%
Březen 2022	19%	19%	20%	20%	22%
Duben 2022	21%	19%	20%	19%	22%
Květen 2022	21%	18%	18%	21%	22%
Červen 2022	20%	19%	19%	20%	22%
Červenec 2022	19%	18%	20%	20%	22%
Srpen 2022	19%	19%	20%	20%	22%
Září 2022	20%	18%	19%	20%	22%
Říjen 2022	20%	20%	19%	21%	20%
Listopad 2022	21%	19%	19%	20%	21%
Prosinec 2022	20%	20%	19%	20%	21%
Průměr za 2022	20%	19%	19%	20%	21%

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních materiálů podniku

Ze srovnání celkových osobních nákladů rezervačního (D) a prodejního (F) oddělení vyplývá, že nejvíce nákladové je z pohledu osobních nákladů oddělení prodejní, které ale bylo z pohledu celkových nákladů třetím nejlevnějším. Z toho vyplývá, že na posuzování celkové nákladovosti mají významný vliv i režijní náklady a proto je kladen důraz na důkladnou alokaci těchto nákladů.

Pro sledování přímých osobních nákladů je možné provést rozpočítání těchto nákladů na každého zaměstnance bez ohledu na jeho pracovní úvazek. Osobní náklady se v podniku mění v závislosti na potřebě zvyšovat či snižovat personální obsazenost podniku z důvodu různých nároků během sezónního období a mimo sezónu. Je důležité zmínit, že přesto, že se počet zaměstnanců v průběhu roku mění, dle detailního přehledu osobních nákladů lze na nákladech sledovat trend zvyšování mezd. V roce 2022 se v podniku XY plošně zvyšovaly mzdy v dubnu a v říjnu. V následující tabulce lze na celkovém průměru přímých osobních nákladů vypočtených na hlavu tento nárůst mezd zaznamenat. I to je důležitým ukazatelem pro vedení podniku při posuzování nákladů na pracovní sílu jednotlivých oddělení.

Tab. 28. Přehled celkových osobních nákladů na všechny zaměstnance (HC) přiřazených jednotlivým nákladovým objektům

Přímé osobní náklady na HC v Kč	A	B	C	D	F	Celkový průměr
Leden 2022	63,859	59,120	50,647	52,013	58,917	64,757
Únor 2022	59,314	54,224	46,426	56,577	56,725	60,661
Březen 2022	52,783	51,541	55,335	53,952	61,126	59,975
Duben 2022	62,007	54,262	56,310	51,761	64,013	65,006
Květen 2022	58,633	49,815	48,292	59,854	62,028	62,250
červen 2022	55,367	52,089	52,673	54,505	64,349	60,174
červenec 2022	58,344	52,858	59,958	62,332	68,887	69,384
Srpen 2022	54,545	51,913	57,634	56,399	62,932	63,398
Září 2022	57,106	51,361	55,428	59,153	66,496	62,898
Říjen 2022	59,373	60,450	53,929	60,092	60,341	69,649
Listopad 2022	62,127	56,301	54,089	60,786	64,416	63,033
Prosinec 2022	63,112	60,717	56,131	60,427	67,750	65,375
Celkem 2022	706,571	654,652	646,854	687,851	757,980	3,453,908.7
Průměr za 2022	58,880.9	54,554.3	53,904.5	57,320.9	63,165.0	63,879.9

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních materiálů podniku

Protože podnik poskytuje své služby na základě stanovené transferové ceny za minutu práce, nákladovost se v podniku určuje na minutu produkce. Náklady lze i v tomto případě sledovat z pohledu celkových nákladů, celkových osobních nebo přímých osobních nákladů či dokonce z pohledu nákladů režijních. Náklady na minutu práce již předpovídají, jak si jednotlivá střediska povedou z hlediska profitability a jsou pro podnik cenným ukazatelem pro porovnání se stanovenou transferovou cenou. Přestože vybraný podnik není v této práci přímo jmenován, transferová cena je obchodním tajemstvím podniku a v této práci nemůže být uvedena.

Pro znázornění sledování těchto nákladů jsou v následujících tabulkách zobrazeny celkové náklady na minutu produkce a také přímé osobní náklady rovněž na minutu produkce.

Tab. 29. Přehled celkových nákladů na minutu produkce

Celkové náklady na minutu práce v Kč	A	B	C	D	F	Celkový průměr za měsíc
Leden 2022	14.3	13.4	15.7	14.6	13.3	14.2
Únor 2022	16.6	16.7	21.0	25.4	17.5	18.8
Březen 2022	19.3	16.7	20.6	25.3	17.1	19.5
Duben 2022	16.7	16.5	15.5	27.0	17.1	17.6
Květen 2022	14.5	15.0	10.8	21.6	17.1	14.7
červen 2022	15.3	13.5	14.9	21.1	19.1	16.1
červenec 2022	16.5	13.3	13.4	24.4	14.8	15.6
Srpen 2022	15.9	14.1	12.6	28.2	13.8	15.5
Září 2022	13.8	13.2	14.7	24.0	15.7	15.3
Říjen 2022	13.0	13.5	15.9	23.4	13.8	15.0
Listopad 2022	15.8	18.1	16.8	33.8	16.8	18.3
Prosinec 2022	12.7	16.1	16.7	31.5	12.9	15.7
Celkový průměr za rok	15.2	14.9	15.3	24.3	15.4	16.3

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních materiálů podniku

Tab. 30. Přehled přímých osobních nákladů na minutu produkce

Přímé osobní náklady na minutu práce v Kč	A	B	C	D	F	Celkový průměr za měsíc
Leden 2022	10.6	9.3	9.7	9.6	10.2	9.9
Únor 2022	11.7	10.9	12.7	16.8	12.3	12.5
Březen 2022	11.9	9.6	12.0	14.9	11.8	11.8
Duben 2022	12.7	11.5	10.7	18.1	12.7	12.6
Květen 2022	10.5	10.0	6.9	15.0	12.5	10.1
červen 2022	10.3	8.7	9.2	13.5	12.5	10.4
červenec 2022	12.0	9.2	9.2	17.3	10.9	11.1
Srpen 2022	10.8	9.2	8.1	18.3	9.6	10.3
Září 2022	9.8	8.9	9.5	16.0	11.6	10.5
Říjen 2022	10.0	10.2	11.0	16.3	10.9	11.1
Listopad 2022	10.1	10.9	9.6	18.0	10.5	10.9
Prosinec 2022	9.5	11.6	11.0	20.0	9.4	11.0
Celkový průměr za rok	10.7	10.0	9.7	15.7	11.0	11.0

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních materiálů podniku

Náklady na minutu produkce přiřazené nákladovým objektům již jen potvrzují, jak vysoké náklady vznikají v souvislosti s rezervačním oddělením (D). Současně z těchto minutových nákladů vyplývá i mírně vyšší nákladovost prodejního oddělení (F).

Zvýšená nákladovost prodejního oddělení může být způsobena zavedeným systémem zaměstnaneckých odměn. Za účelem spokojenosti zákazníků prodejní oddělení motivuje své zaměstnance specifickým systémem finančních odměn v podobě bonusů k vyplácené mzdě. Na základě toho může tomuto oddělení vzrůst nákladovost, což je při pohledu na propočtené náklady na minutu práce posuzovaného oddělení v porovnání například s oddělením speciálním (B) již zřejmé. Takové aktivity jsou součástí podnikové strategie a jednoznačně podporují prodej a následné výnosy a také určitou formu přispívají k satisfakci a stabilitě zaměstnanců prodejního oddělení.

Zmíněné výstupy slouží ke zjišťování, porovnání a vyhodnocování nákladovosti jednotlivých oddělení z pohledu celkových nákladů, nebo jednotlivých skupin nákladů jako jsou náklady přímé a nepřímé, osobní či režijní. V rámci výkazu zisku a ztráty je podnik schopen sledovat své výnosy nejen jako celek, ale na rozdíl od nákladů zobrazuje také výnosy jednotlivých oddělení. Výkaz zisku a ztráty tedy poskytuje informace výnosech jednotlivých oddělení, zisk či ztráta podniku je na měsíční bázi však vypočtena pouze na základě celkových nákladů a výnosů podniku a nikoliv nákladů a výnosů jednotlivých oddělení. Pro zjištění ziskovosti jednotlivých oddělení je souhrn výnosů jednotlivých oddělení součástí souboru navrhované alokační metody. Následující tabulka zobrazuje čistý zisk jednotlivých provozních oddělení podniku.

Tab. 31. Přehled čistého zisku podniku XY za rok 2022

Zisk v Kč	A	B	C	D	F	Celkem 2022
Výnosy z provozu	90,460,386	87,230,184	103,822,619	43,093,032	63,433,331	388,039,552
Ostatní výnosy	1,430,011	389,650	0	46,151	2,595,140	4,460,951
Celkové výnosy	91,890,397	87,619,833	103,822,619	43,139,183	66,028,471	392,500,503
Režijní náklady	15,750,937	15,638,220	19,710,489	14,157,804	10,219,716	75,477,165
Osobní náklady	85,313,730	69,847,950	71,866,476	58,078,711	54,179,568	339,286,435
Celkové náklady	101,064,667	85,486,170	91,576,965	72,236,515	64,399,284	414,763,601
Přefakturace (bez marže)	13,107,045	11,142,519	11,349,331	8,081,468	8,450,555	52,130,918
Čistý zisk	3,932,775	13,276,182	23,594,985	-21,015,864	10,079,742	29,867,820

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních materiálů podniku

Z výstupů nákladových alokací lze odvodit, že oddělení rezervací (D) je podstatně nákladnější než ostatní oddělení, neboť v tomto oddělení vzniká velké množství nákladů konkrétně s tímto produktem spojených, a protože je zároveň toto oddělení v porovnání s ostatními odděleními

nejméně produktivní, je efektivita produkce oddělení rezervací nízká. Z uvedené tabulky vyplývá, že oddělení rezervací za rok 2022 vykazuje ztrátu ve výši 21 milionu Kč.

Oddělení rezervací je velmi náročné na školení zaměstnanců, což je dáno komplexností služeb, které rezervační oddělení poskytuje. Školení zaměstnanců oproti ostatním oddělením trvá v průměru dvakrát déle a návratnost nákladů na tomto oddělení je proto v průměru delší, než je tomu u ostatních oddělení. Přestože se oddělení rezervací jeví jako neprofitabilní, v rámci obchodních strategie je tato část nabízených služeb důležitá a pro podnik je nedílnou součástí. Dalo by se říci, že rezervační oddělení přispívá k profitabilitě ostatních oddělení tím, že se zákazníci na základě vytvořených rezervací v rámci své naplánované cesty obrací i na další oddělení, a to především oddělení asistenční a věrnostní, které poskytují služby pro stejného klienta.

Vzhledem k tomu, že v rámci provozu čtyři z pěti provozních oddělení generují podniku zisk a dochází tak k celkově vyvážené efektivitě a profitabilitě, podnik si tento pátý, méně profitabilní, avšak strategický produkt může prozatím dovolit.

Protože věrnostní (A), asistenční (C) a rezervační (D) oddělení poskytují služby pro stejného klienta, je možné porovnat celkovou profitabilitu těchto tří oddělení s odděleními ostatními.

Tab. 32. Přehled čistého zisku provozních oddělení A, C a D za rok 2022

Zisk v Kč	A	C	D	Celkem 2022
Celkové výnosy	91,890,397	103,822,619	43,139,183	238,852,199
Celkové náklady	101,064,667	91,576,965	72,236,515	264,878,147
Přefakturace (bez marže)	13,107,045	11,349,331	8,081,468	32,537,844
Čistý zisk	3,932,775	23,594,985	-21,015,864	6,511,896

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních materiálů podniku

Z uvedené tabulky vyplývá, že celkový zisk oddělení A, C a D za rok 2022 činil 6,5 milionu Kč. To je v porovnání s oddělením speciálním se ziskem 13,3 milionu Kč a prodejním oddělením se ziskem 10,1 milionu Kč za rok 2022 nejméně.

5.5 Srovnání původní a navrhované metody sledování nákladů

Ve čtvrté kapitole této práce je rozebrán současný stav nákladových kalkulací ve vybraném podniku. Bylo uvedeno, že podnik sleduje své náklady jako celek a nezabývá se tím, v jakém provozním oddělení tyto náklady vznikají. Podnik tím sleduje celkovou nákladovost na jednu minutu práce, na základě které si stanovuje transferovou cenu.

Předchozí podkapitola popisuje výstupy procesu navrhované metody alokací nákladů pomocí vytvořeného nástroje v podobě komplexního souboru MS Excel. Na základě těchto výstupů lze stanovit celkové náklady podniku z pohledu různých druhů přímých a nepřímých nákladů. Celkové náklady jsou v podniku XY běžně sledovány v rámci měsíčně aktualizovaného výkazu zisku a ztráty. Tento výkaz obsahuje detail jednotlivých nákladů v rámci nákladů osobních i režijních a v případě potřeby lze sledované náklady v souboru výkazu zisku a ztráty dohledat.

V nově navrhovaném procesu nákladové alokace dochází k odlišení přímých a nepřímých nákladů. Přímé náklady jsou přiřazeny jednotlivým nákladovým objektům. Nepřímé náklady jsou pomocí vytvořených alokačních klíčů těmto nákladovým objektům proporcionálně přiřazeny na základě jejich vztahu s nákladovým objektem. Pokud se na žádný nákladový objekt nevztahují, nákladovému objektu se ani částečně nepřičítají. Z tohoto procesu vystupují již přehledně přiřazené náklady k nákladovým objektům a na tomto základě lze sledovat celkové náklady jednotlivých oddělení provozu za dané období. Současně využívaný proces kalkulace nákladů také sleduje celkové náklady podniku, ale již nesleduje celkové náklady jednotlivých oddělení. O nákladovosti odlišných oddělení současná kalkulace nic nevyovídá.

Nově navrhovaná metoda umožňuje na základě různých variací sledovat jak celkové náklady jednotlivých provozních oddělení, tak samostatně také celkové osobní náklady nebo jen přímé náklady osobní a náklady režijní. Dále je možné sledovat nákladovost jednotlivých oddělení na jednoho zaměstnance či náklady na minutu práce. Porovnáním nákladů s výnosy jednotlivých oddělení je možné zjistit ziskovost jednotlivých oddělení provozu a na základě toho lze posuzovat jejich efektivitu.

Pomocí zmíněné metody byla vyjádřena podrobná nákladovost jednotlivých oddělení za celý rok 2022 a byla tak zjištěna snížená efektivita a profitabilita jednoho z oddělení provozu, neboť za rok 2022 vykazuje výraznou ztrátu. Ostatní oddělení byla za rok 2022 vyhodnocena jako efektivní a profitabilní, čímž kompenzují zmíněný neefektivní produkt. To lze usoudit také z pohledu na celkové náklady a výnosy podniku, protože za rok 2022 podnik vykázal zisk ve výši 32 milionů Kč. Na základě

celkových nákladů by ale informace o tom, zda je některé oddělení více či méně efektivní než jiné oddělení, v zásadě nevyplynula.

Navrhovaná metoda kalkulace tedy rozhodně přináší nové informace, na základě kterých lze sledovat různé trendy vývoje nákladů za určité období u jednotlivých nákladových oddělení. Na základě těchto informací lze činit efektivnější rozhodnutí a je možné přizpůsobovat strategické a finanční plánování podniku v souladu s vývojem sledovaných nákladů.

5.6 Doporučení pro podnik

Zatímco sledování celkových nákladů je důležité pro hodnocení celkové ekonomické stability společnosti, pro hodnocení efektivity samostatných produktů je důležité sledování informací o nákladech i výnosech jednotlivých oddělení podniku. Přiřazení přímých i nepřímých nákladů nákladovým objektům poskytuje užitečný pohled na efektivitu a profitabilitu různých oddělení v rámci organizace. Spoléháním se pouze na poměr celkových nákladů a zanedbáním detailnějších postupů pro hodnocení nákladů může společnost přehlédnout konkrétní oblasti, kde lze zavést úsporná opatření nebo zlepšení procesů.

Hlavním doporučením pro podnik vyplývajícím z předchozího textu je přijetí komplexnějšího přístupu k řízení nákladů. Tento přístup by měl zahrnovat důkladnou alokaci nákladů příslušným odpovědným funkcím nebo oddělením. Nákladové alokace pomáhají identifikovat oblasti, které neúměrně spotřebovávají zdroje. Procesu nákladových alokací by mělo navazovat hodnocení nákladovosti jednotlivých oddělení pro posouzení efektivity každého z nich. Toto hodnocení poskytuje podniku vhled do oblastí, které vyžadují zlepšení v souvislosti s alokací zdrojů a přenastavením zavedených procesů.

Na základě výsledků navrhované metody je možné identifikovat oblasti, kde dochází k neefektivitě, nízké profitabilitě či dokonce ke ztrátě v rámci sledovaných oddělení. Díky podrobnému sledování nákladů je snazší vyhodnotit ziskovost každého nákladového objektu. Na základě porovnání nákladů vynaložených na konkrétní oddělení s jeho výnosy může vedení podniku identifikovat, která oddělení fungují dobře a generují zisk a která oddělení naopak vykazují ztrátu a tedy vyžadují pozornost.

Na oddělení, u kterých nákladovost výrazně přesahuje průměr a zároveň se u nich vyskytuje nízká produktivita, by se měl podnik zaměřit a na základě vyhodnocení těchto ukazatelů vytvořit

dlouhodobý plán pro jejich sledování a zefektivňování. Jedná se především o oddělení rezervací, jehož ztráta za rok 2022 přesáhla 21 milionů Kč. Na základě detailních ukazatelů nákladovosti jednotlivých oblastí oddělení rezervací by podnik měl posuzovat jednotlivé náklady rezervačního oddělení a zaměřit se na oblasti, kde neefektivita vzniká.

Školení zaměstnanců rezervačního oddělení trvá v průměru déle, což oddaluje dobu, kdy se zaměstnanec stane v rámci oddělení produktivním. Nízká produktivita rezervačního oddělení vyplývá z celkových minut produkce v porovnání s ostatními odděleními. Bylo by proto vhodné vytvořit plán zkvalitnění těchto školení a zkrácení jejich trvání pro zvýšení produktivity tohoto oddělení. Pomocí podrobného rozpisu nákladů rezervačního oddělení může podnik rovněž posoudit, zda vynaložení veškerých nákladů je pro oddělení nezbytné a zda lze některé výdaje omezit a případně ušetřené prostředky vynaložit právě na posílení produktivity rezervačního oddělení.

Doporučením vyplývajícím z výsledků práce je zvážení použití vytvořeného návrhu nákladových alokací. Tento návrh vychází ze stejného principu, v jakém podnik své náklady sleduje, jedná se však o detailnější rozpracování jednotlivých nákladů a jejich přiřazení nákladovým objektům, tedy oddělením, kde náklady vznikají. Práce s vytvořeným alokačním souborem je velmi jednoduchá a časově nenáročná, přesto může poskytnout důležité informace pro rozhodování.

Sledování nákladů jednotlivých nákladových středisek podporuje kulturu neustálého zlepšování provozu organizace. Pravidelné sledování nákladů umožňuje identifikaci trendů vývoje nákladů různých skupin a oblastí, na které je v rámci řízení nákladů vhodné se zaměřit a tím podporuje proaktivní přístup k řízení nákladů. Implementace podrobnějšího přístupu k řízení nákladů pomůže společnosti identifikovat konkrétní oblasti pro zlepšení, zefektivnit procesy a v konečném důsledku zajistit vyšší efektivitu a ziskovost v budoucích obdobích.

Závěr

Použití metody alokace nákladů na nákladová oddělení ve společnosti, která poskytuje služby zákaznického servisu, může být velmi přínosné. Jednotlivá provozní střediska se zabývají různými aktivitami a mají jiné nároky, a proto celkové sledování nákladů a jejich průměrné rozprostření mezi jednotlivá oddělení není nejvhodnějším řešením. Zavedením nového přístupu k řízení nákladů podnik hlouběji porozumí struktuře svých nákladů a bude moci činit informovaná rozhodnutí týkající se alokace zdrojů, strategií snižování nákladů a celkového hodnocení ziskovosti.

Hlavním cílem této diplomové práce byla identifikace nedostatků současného procesu nákladové kalkulace jako nástroje manažerského účetnictví ve vybraném podniku a na tomto základě navrzení nové metody nákladových kalkulací pro vybraný podnik. Hodnocení řízení nákladů v podniku a navržená metoda nákladových kalkulací vychází z teoretické části práce, která o této problematice pojednává.

Teoretická část diplomové práce obsahuje literární rešerši na téma nákladového řízení v rámci vnitropodnikového účetnictví. První část teoretické části práce představuje vnitropodnikové účetnictví a jeho funkci při řízení podniku. Druhá část se pak zabývá náklady, jejich členěním a také jejich kalkulací.

V praktické části je vybraný podnik nejdříve charakterizován a je nastíněna jeho organizační struktura. Organizační struktura podniku je rozprostřena kolem pěti provozních oddělení zákaznického servisu. Následuje představení současně využívané nákladové kalkulace v podniku a podrobný popis kalkulovaných nákladů, které v podniku vznikají. Další část práce popisuje nedostatky současných kalkulací nákladů a na základě těchto nedostatků je vytvořen návrh nové metody sledování nákladů s důrazem na jejich alokaci.

Vybraný podnik se v rámci řízení nákladů zabývá kalkulacemi celkových nákladů za jednotlivá období, pomocí kterých zjišťuje svou nákladovost na jednu minutu produkce, na základě které určuje svou transferovou cenu za jednu minutu práce. Podnik sleduje své náklady jako celek a nezohledňuje odlišné čerpání zdrojů jednotlivými odděleními.

Návrh nové metody nákladové alokace poskytuje detailní rozdělení veškerých nákladů podniku jednotlivým provozním oddělením. Každé z těchto oddělení se zaměřuje na odlišné oblasti zákaznického servisu a má jiné nároky na zdroje a způsob jejich využití. Nároky na zdroje jsou závislé na charakteru činností jednotlivých oddělení, které určuje systém školení zaměstnanců, využití

odlišných informačních systémů či způsob odměňování zaměstnanců na daném oddělení, které ovlivňuje průměrnou výši osobních nákladů zaměstnanců jednotlivých oddělení. Všechny tyto faktory ovlivňují nákladovost jednotlivých oddělení a proto je vhodné sledovat nákladovost jednotlivých oddělení zvlášť.

Pokud bude podnik i nadále sledovat své náklady jako celek bez jakýchkoliv podrobností nebo rozdělení podle nákladových středisek, bude obtížné identifikovat konkrétní oblasti, ve kterých náklady vznikají, a přijmout cílená opatření k jejich efektivnímu řízení. Bez rozpisu nákladů podle nákladových středisek společnost postrádá přehled o tom, za jakým účelem náklady vznikají. To ztěžuje identifikaci oblastí neefektivity, plýtvání nebo nadměrného utrácení.

Použitím nového detailního způsobu nákladových alokací získá podnik přesné informace o nákladovosti jednotlivých oddělení a na základě těchto informací bude vedení podniku moci rozhodovat v souladu se zájmy podniku. Z důvodu rozvoje umělé inteligence bude v následujících letech podnikatelské prostředí významně ovlivněno automatizacemi procesů a charakter jednotlivých oddělení v podniku se může během příštích období měnit. Z toho důvodu je důležité nákladovost a profitabilitu těchto oddělení podrobně sledovat.

Přesné informace o nákladech jsou nezbytné také pro vytváření rozpočtů a prognóz. Bez podrobností o nákladovém oddělení může mít podnik potíže s vytvořením efektivních rozpočtů, což může vést k nepřesnostem, špatné alokaci zdrojů a potenciálně ovlivnit celkovou finanční výkonnost. Celkově lze říci, že jasné porozumění nákladům podle nákladových středisek poskytuje nezbytný přehled pro efektivní řízení nákladů.

Pro možné využití navržené metody nákladových kalkulací byl vytvořen soubor v programu MS Excel, který obsahuje potřebné nástroje pro popsany proces nákladové alokace. Podstatou sledování nákladů pomocí vytvořeného souboru je aktualizace vstupních dat na měsíční bázi. V podniku byl zmíněný návrh nové metody nákladové alokace v MS Excel předložen a vedení podniku souhlasilo se zavedením tohoto nového nástroje alokace nákladů do procesů řízení a kontroly nákladů, takže je možné konstatovat, že cíle této diplomové práce bylo dosaženo.

Seznam použité literatury

ALEXANDER, Jack, 2018. *Financial Planning & Analysis and Performance Management*. Canada: Wiley. ISBN 9781119491484.

BERISHA Vlora, Asllanaj, Rustem, 2017. Historical Evolution of Managerial Accounting Theories and Practice Development: Evidence from Kosovo. *Journal of Economic & Management Perspectives* [online], 11(3): 287-303 [cit. 2023-02-27]. Dostupné z: <https://www.proquest.com/docview/2101264560/93F97434BD384D5DPQ/2?accountid=17116>

CLARKE, Peter, 2016. *Managerial Accounting*. 3rd ed. Dublin: Chartered Accountants Ireland. ISBN 1910374679.

ČÁMSKÁ, Dagmar, 2017. *Kalkulace a cenotvorba ve firemní praxi. Postupy, metody a návody – pracovní listy s interaktivním řešením – online kalkulačky*. Praha: FORUM. ISBN: 978-80-87983-09-6.

ČIŽINSKÁ, Romana, 2018. *Základy finančního řízení podniku*. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-271-0194-8.

DRURY, Colin, 2012. *Management and cost accounting*. 8th ed. Andover: Cengage Learning. ISBN 9781408048566.

DUŠEK, Jiří, 2019. *Vnitropodnikové účetnictví: praktický návod s podklady na jeho zavedení*. Praha: GRADA Publishing. ISBN 978-80-271-2544-9.

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ, Jaroslav WAGNER a Petr PETERA, 2020. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7598-486-9.

KAMAL, Shah, 2015. Historical Evolution of Management Accounting. *The Cost and Management* [online], 43(4): 12-19 [cit. 2023-02-27]. ISSN 1817-5090. Dostupné z: <https://www.icmab.org.bd/wp-content/uploads/2019/05/2.Historical-Evolution-of-Management.pdf>

KALOUDA, František, 2016. *Finanční analýza a řízení podniku*. 2. vyd. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk. ISBN 978-80-7380-591-3.

KAPLAN, Robert, 1994. Management accounting (1984-1994): development of new practice and theory. *Management Accounting Research* [online], 5 (3-4): 247-260. ISSN 10492127 [cit. 2023-02-27]. ISSN: Dostupné z:

<https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S1044500584710158>

KRÁL, Bohumil, 2018. *Manažerské účetnictví*. 4. vyd. Praha: Management Press. ISBN 978-80-7261-568-1.

LANDA, Martin, 2014. *Podnikové účetnictví*. Ostrava: Key Publishing. Ekonomie (Key Publishing). ISBN 978-80-7418-219-8.

LAZAR, Jaromír, 2012. *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: GRADA Publishing. ISBN 978-80-247-7988-1.

LOUŠA, František, 2014. *Vnitropodnikové směrnice v účetnictví*. 7. vyd. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-5172-6.

MIKOVCOVÁ, Hana, 2007. *Controlling v praxi*. Plzeň: Aleš Čeněk. ISBN 978-80-7380-049-9.

MÖLLER, KLAUS, 2018. *Controlling Process Model 2.0. A Guideline for Describing and Designing Controlling Processes*. Freiburg: Haufe. ISBN 978-3-648-12100-9.

POPEŠKO, Boris a Šárka PAPADAKI, 2016. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2. vyd. Praha: GRADA Publishing. ISBN 978-80-247-5773-5.

TAUŠL PROCHÁZKOVÁ, Petra a Eva JELÍNKOVÁ, 2018. *Podniková ekonomika - klíčové oblasti*. Praha: GRADA Publishing. ISBN 978-80-271-0945-6.

WAGNER, Jaroslav, Jana FIBÍROVÁ a Aneta KŘEHNÁČOVÁ, 2020. Vývoj manažerského účetnictví v České republice: 1989-2019. *Český finanční a účetní časopis* [online], 14(4): 57-80 [cit. 2023-02-23]. ISSN 1802-2200. Dostupné z: <https://cfuc.vse.cz/pdfs/cfu/2019/04/04.pdf>

WAWERU, Nelson, 2010. The origin and evolution of management accounting: a review of the theoretical framework. *Problems and Perspectives in Management* [online]. 8(3): 165-175 [cit. 2023-02-23]. ISSN 1810-5467. Dostupné z:

https://www.businessperspectives.org/images/pdf/applications/publishing/templates/article/assets/3411/PPM_EN_2010_03_cont_Waweru.pdf

Seznam příloh

Příloha A - Seznam přiřazených alokačních klíčů jednotlivým účtům 95

Příloha B - Přehled přiřazených nákladů jednotlivým nákladovým objektům za rok 2022..... 99

Příloha A - Seznam přiřazených alokačních klíčů jednotlivým účtům

Účet	Název účtu	Alokační klíč	Sloučení účtu
501200	Nákup kancelářských potřeb	FTE	Kancelář a dokumentace
501250	Spotřeba materiálu - nákup hlavičkového papíru a obálek	FTE	Kancelář a dokumentace
501300	Tiskopisy, formuláře, knihy, časopisy	UNIT	Kancelář a dokumentace
501400	Spotřeba ostatního materiálu	FTE	Kancelář a dokumentace
501500	MATERIÁL - VÝP.TECHNIKA, PC	FTE	IT náklady
518330	Nábor zaměstnanců	FTE	Reklama & inzerce
501700	Spotřeba drobného hmotného majetku do 10.000 Kč	FTE	Kancelář a dokumentace
501900	Ostatni spotřeba materialu DNN	UNIT	Kancelář a dokumentace
518820	Školení - jazyky	FTE	Školení
502500	Spotřeba energie - VYÚČTOVÁNÍ	M2s	Náklady na nájem
511100	Opravy a údržba	FTE	Kancelář a dokumentace
512100	Cestovné - doprava	UNIT	Cestovní náklady
521100	Mzdové náklady	FTE	Osobní náklady
512200	Cestovné - ubytování	UNIT	Cestovní náklady
512300	Cestovné - ostatní	UNIT	Cestovní náklady
512400	Cestovné - stravné	UNIT	Cestovní náklady
512900	Cestovné - NEDAŇOVÉ	UNIT	Cestovní náklady
513100	Náklady na reprezentaci	UNIT	Kancelář a dokumentace
551210	Odpisy HW servery do 40 tis.	FTE	Odpisy hmotného HW
513300	Nákl. na reprezentaci - DAŇOVÝ - REKL. PŘEDMĚTY DO 500 Kč	HC	Kancelář a dokumentace
513400	Náklady na repre - interní občerstvení	VOL	Kancelář a dokumentace
551700	Odpisy vybavení kanceláří	FTE	Odpisy nehmotného SW
648651	Přefakturace BL	FTE	Přefakturace
513200	Náklady na reprezentaci - team buildings	HC	Kancelář a dokumentace
518310	Externí pracovníci	HC	Finanční služby
518202	Ostatní nájemné	FTE	Náklady na nájem
518250	Pronájem movitých věcí	UNIT	Kancelář a dokumentace
518300	Honoráře - právní sl., účetnictví, daň. poradenství	UNIT	Finanční služby
518915	IT služby - Antivirus + CTP + Invision	HC	IT služby & údržba
518320	Reklama, inzerce	FTE	Reklama & inzerce
551630	Odpisy STAR	HC	Odpisy nehmotného SW
518350	Honoráře - mzdové účetnictví	HC	Finanční služby
502400	Spotřeba energie - DOHADY	M2s	Náklady na nájem
518420	Telefony	FTE	Pošta a telekomunikace

518430	Kurýrní služby	UNIT	Pošta a telekomunikace
518440	Internet	UNIT	Pošta a telekomunikace
518450	SLUŽBY IT	FTE	IT služby & údržba
518500	Doprava, TAXI	UNIT	Kancelář a dokumentace
518610	SW Licence (do 60000) - Kancelářské	FTE	IT náklady
518650	IT - Software Maintenance	FTE	IT služby & údržba
518110	Úklidové služby	M2s	Náklady na nájem
518200	Nájemné (kancelář, sklad, parkování)	M2s	Náklady na nájem
518830	Školení ostatní	FTE	Školení
518900	Ostatní služby	FTE	Kancelář a dokumentace
518901	Ostatní služby - MYTÍ VOZU, PARKOVNÉ	UNIT	Kancelář a dokumentace
518903	Ostatní služby - PORADENSTVÍ, CERTIFIKACE	FTE	Finanční služby
518201	Správa budovy	M2s	Náklady na nájem
551900	Odpisy TZ budovy	M2s	Odpisy hmotného HW
518912	IT služby - Nice (NES)	SYSTEM	IT služby & údržba
518913	IT služby - Admin phones (NES)	SYSTEM	IT služby & údržba
518914	IT služby - Firewall +Office 365 +Tidemark	FTE	IT služby & údržba
501600	Spotřeba pohonných hmot	UNIT	Kancelář a dokumentace
518916	IT služby - Synergik + STAR	SYSTEM	IT služby & údržba
518917	IT služby – Helpdesk Services	FTE	IT služby & údržba
518918	Work at home	FTE	IT služby & údržba
518990	Ostatní služby daňově neuznatelné	UNIT	Kancelář a dokumentace
512110	CESTOVNÉ - TAXI	UNIT	Cestovní náklady
518410	Poštovné	UNIT	Pošta a telekomunikace
524100	Sociální pojištění	FTE	Osobní náklady
524110	Sociální pojištění - TF	UNIT	Osobní náklady
524200	Zdravotní pojištění	FTE	Osobní náklady
524210	Zdravotní pojištění - TF	UNIT	Osobní náklady
524300	Zákonné úrazové pojištění	FTE	Osobní náklady
527100	Zákonné sociální náklady	FTE	Osobní náklady
527300	Zákonné sociální náklady - náhrada za nemoc	FTE	Osobní náklady
527400	Zákonné sociální náklady - příspěvek na penzijní příp.	FTE	Osobní náklady
528100	Ostatní sociální náklady	FTE	Osobní náklady
528310	Ostatní sociální náklady - benefity §25odst.1h)	FTE	Osobní náklady
518911	IT služby - DNA (NES)	SYSTEM	IT služby & údržba
538100	Ostatní daně a poplatky	UNIT	Daně
521110	Mzdové náklady - TF	UNIT	Osobní náklady
543100	Dary	UNIT	Poplatky
544100	Smluvní pokuty a úroky z prodlení - DAŇOVÉ	UNIT	Daně
531100	Silniční daň	UNIT	Daně
546100	Odpis pohledávky - DUN	UNIT	Finanční výdaje

546200	Odpis pohledávky - DNN	UNIT	Poplatky
548100	Ostatní provozní náklady - haléřové vyrovnání	UNIT	Poplatky
548101	Ostatní provozní náklady - odvod DPH podle §72 odst.5	UNIT	Ostatní provozní náklady
545100	Ostatní pokuty a penále	UNIT	Poplatky
548300	Ostatní provozní náklady - NEDAŇOVÉ	UNIT	Kancelář a dokumentace
548200	Ostatní provozní náklady - pojištění	UNIT	Pojištění
548510	Ostatní provozní náklady - přefakturace BL SA	UNIT	Intercompany refac
548500	Ostatní provozní náklady - přefakturace XY	UNIT	Intercompany refac
551110	Odpisy HW telefony pod 40.000 Kč	FTE	Odpisy hmotného HW
551200	Odpisy HW servery	FTE	Odpisy hmotného HW
549100	Manka a škody z provozní činnosti	UNIT	Finanční výdaje
551300	Odpisy HW PC a síť	FTE	Odpisy hmotného HW
551310	Odpisy HW PC pod 40.000 Kč	FTE	Odpisy hmotného HW
551500	Odpisy SW servery	FTE	Odpisy nehmotného SW
551600	Odpisy SW ATW	HC	Odpisy nehmotného SW
562110	Úroky - ÚVĚR na auto	UNIT	Finanční výdaje
551650	Odpisy Synergik	SYSTEM	Odpisy nehmotného SW
551660	Odpisy Laura	HC	Odpisy nehmotného SW
551680	Odpisy SW RobotisationAI	HC	Odpisy nehmotného SW
513500	Náklady na repre - obědy s klientem	VOL	Kancelář a dokumentace
551710	Odpisy vybavení kanceláří pod 40.000 Kč	FTE	Odpisy hmotného HW
551800	Odpisy ostatního majetku	FTE	Odpisy hmotného HW
551810	Odpisy ostatního majetku pod 40.000 Kč	FTE	Odpisy hmotného HW
518670	SW Licence (do 60000) - Development	VOL	IT náklady
554100	Tvorba ostatních rezerv - DOVOLENÁ	FTE	Osobní náklady
554200	Tvorba ostatních rezerv - DOVOLENÁ-pojistné	FTE	Osobní náklady
554300	Tvorba ostatních rezerv - Travel fund	FTE	Osobní náklady
554400	Tvorba ostatních rezerv - Travel fund - pojistné	FTE	Osobní náklady
559100	Tvorba opravných položek	UNIT	Finanční výdaje
559200	Tvorba opravných položek k zálohám	UNIT	Finanční výdaje
559300	Tvorba opravných položek k ostatním pohledávkám	UNIT	Finanční výdaje
562100	Úroky - PŮJČKA	UNIT	Finanční výdaje
518910	IT služby - Telco platform (NES)	SYSTEM	IT služby & údržba
563100	Kurzové ztráty	UNIT	Finanční výdaje
563300	Kurzové ztráty k 31.12.	UNIT	Finanční výdaje
568200	Ostatní finanční náklady - BANKOVNÍ POPLATKY	UNIT	Finanční výdaje
583500	Aktivace DNM - Synergik - HM+STR	SYSTEM	Aktivace
583550	Aktivace DNM - Synergik - SP+ZP	SYSTEM	Aktivace

583600	Aktivace DNM - STAR - HM+STR	FTE	Aktivace
583650	Aktivace DNM - STAR - SP+ZP	FTE	Aktivace
583700	Aktivace DNM - LAURA - HM+STR	FTE	Aktivace
583750	Aktivace DNM - LAURA - SP+ZP	FTE	Aktivace
583800	Aktivace DNM - CLARA - HM+STR	FTE	Aktivace
583850	Aktivace DNM - CLARA - SP+ZP	FTE	Aktivace
583900	Aktivace DNM - RobotisationAI - HM+STR	FTE	Aktivace
583950	Aktivace DNM - RobotisationAI - SP+ZP	FTE	Aktivace
591100	Daň z příjmu z běžné činnosti - rezerva	UNIT	Daně
591200	Daň z příjmu z běžné činnosti - rozdíl	UNIT	Daně
592100	Daň z příjmu z běžné činnosti - odložená	UNIT	Daně
602128	Tržby BLI - other	FTE	Přefakturace
602200	Tržby z prodeje sl. ostatní skupina - BLIA SAAS	FTE	Přefakturace
602201	Tržby z prodeje sl. ostatní skupina - BL SAAS	FTE	Přefakturace
602202	Tržby z prodeje sl. ostatní skupina - BLIM SAAS	FTE	Přefakturace
602203	Tržby z prodeje sl. ostatní BL - ostatní	FTE	Přefakturace
602204	Tržby z prodeje sl. ostatní BLI - ostatní	FTE	Přefakturace
602205	Tržby z prodeje sl. ostatní skupina - BLI SAAS	FTE	Přefakturace
602206	Tržby z prodeje sl. ostatní BL - SF	FTE	Přefakturace
602207	Tržby z prodeje sl. ostatní BLI - SF	FTE	Přefakturace
602208	Tržby z prodeje sl. ostatní - skupina - BLIS SAAS	FTE	Přefakturace
602210	Tržby z prodeje sl. ostatní - skupina - BLIS - SF	FTE	Přefakturace
602300	Tržby z prodeje služeb - pronájem prac místa	FTE	Přefakturace
541200	Zůstatková cena prodaného DNHM - DAŇOVÝ	VOL	Ostatní provozní náklady
648100	Ostatní provozní výnosy - zaokrouhlení	FTE	Přefakturace
648200	Dotace	FTE	Přefakturace
648500	Jiné provozní výnosy	FTE	Přefakturace
641100	Tržby z prodeje dlouhodobého nehm. a hm. majetku	VOL	Přefakturace
648653	Přefakturace BLI SA - ostatní náklady	FTE	Přefakturace
648900	Jiné provozní výnosy - náhrada škody	FTE	Přefakturace
663100	Kurzové zisky	FTE	Přefakturace
663300	Kurzové zisky k 31.12.	FTE	Přefakturace

Příloha B - Přehled přiřazených nákladů jednotlivým nákladovým objektům za rok 2022

*náklady v Kč / uvedeno dle měsíců v roce

Věrnostní oddělení (A)	1	2	3	4	5	6
IT služby & údržba	329,997	335,599	1,054,496	445,154	404,348	175,733
Náklady na nájem	203,204	204,272	196,758	201,427	198,575	195,520
Odpisy nehmotného SW	41,826	43,520	49,985	46,569	44,286	44,488
Odpisy hmotného HW	43,456	40,533	43,386	43,243	41,261	38,818
Kancelář a dokumentace	106,512	91,341	114,730	85,157	77,780	149,143
Cestovní náklady	9,570	17,931	8,481	10,561	3,869	61,870
Finanční služby	27,943	31,771	79,014	67,499	57,293	73,989
Reklama & inzerce	18,462	51,327	118,584	71,641	69,863	105,083
IT náklady	32,793	54,571	45,698	59,298	53,230	52,924
Pošta a telekomunikace	13,103	15,333	15,678	15,690	16,071	12,520
Školení	0	259	9,962	2,853	3,551	7,259
Finanční výdaje	674	699	1,667	593	12,483	48,684
Poplatky	1	0	12,000	1	0	438
Pojištění	3,094	3,094	3,094	3,092	3,099	3,099
Interní přefakturace	119,359	115,972	106,813	115,736	81,822	91,172
Ostatní provozní náklady	494	0	0	0	0	0
Daně	-1,159	-11,177	-6,657	26,000	4,400	-16,192
Režijní náklady	949,331	995,045	1,853,689	1,194,513	1,071,931	1,044,546
Osobní náklady	6,070,315	6,465,721	6,971,139	7,194,627	6,550,549	6,778,052
Výplaty operativa	4,058,772	4,197,747	4,448,436	5,014,599	4,452,084	4,170,094
Výplaty vedoucí op.	411,360	369,468	354,797	379,987	355,829	370,037
Výplaty ostatní	1,600,183	1,898,506	2,167,906	1,800,041	1,742,636	2,237,921
Přefakturace (bez marže)	-970,077	-977,487	-1,023,572	-1,287,917	-987,070	-1,059,258
Celkové náklady v Kč	6,049,569	6,483,279	7,801,256	7,101,223	6,635,411	6,763,341

*náklady v Kč / uvedeno dle měsíců v roce

Věrovní oddělení (A)	7	8	9	10	11	12
IT služby & údržba	383,782	404,997	338,365	396,608	395,947	160,562
Náklady na nájem	181,401	194,964	194,368	223,774	205,657	207,337
Odpisy nehmotného SW	50,764	48,898	47,715	46,581	43,943	44,670
Odpisy hmotného HW	40,678	41,191	22,179	20,661	14,669	15,028
Kancelář a dokumentace	70,748	338,876	122,910	86,893	155,312	217,622
Cestovní náklady	27,839	5,809	23,450	46,777	25,949	38,505
Finanční služby	49,551	46,670	27,582	33,236	52,929	196,591
Reklama & inzerce	35,489	105,432	119,200	54,579	95,734	21,645
IT náklady	56,365	73,637	64,339	62,052	60,720	52,456
Pošta a telekomunikace	11,751	10,842	10,473	10,368	9,952	9,737
Školení	2,212	2,649	0	1,258	6,093	114,149
Finanční výdaje	728	2,928	1,551	1,155	1,204	100,856
Poplatky	0	0	0	0	0	10,272
Pojištění	3,099	3,099	3,099	1,540	2,935	1,054
Interní přefakturace	87,477	79,830	94,418	89,568	88,420	105,065
Ostatní provozní náklady	0	0	0	0	0	800
Daně	-3,800	-4,600	-6,800	22,200	1,299,152	373,511
Režijní náklady	998,083	1,355,220	1,062,849	1,097,251	2,458,618	1,669,859
Osobní náklady	7,414,773	7,370,154	7,613,719	7,612,611	7,671,027	7,601,043
Výplaty operativa	4,989,815	4,888,060	5,007,665	5,489,371	5,466,909	5,468,196
Výplaty vedoucí op.	377,824	348,260	303,203	388,510	373,045	401,247
Výplaty ostatní	2,047,134	2,133,834	2,302,851	1,734,730	1,831,073	1,731,600
Přefakturace (bez marže)	-1,040,688	-1,017,059	-1,215,814	-1,087,371	-1,014,427	-1,426,305
Celkové náklady	7,372,168	7,708,316	7,460,753	7,622,491	9,115,218	7,844,597

*náklady v Kč / uvedeno dle měsíců v roce

Speciální oddělení (B)	1	2	3	4	5	6
IT služby & údržba	277,476	273,806	877,070	363,867	342,331	161,696
Náklady na nájem	327,507	329,227	317,117	323,325	320,087	261,861
Odpisy nehmotného SW	32,717	33,903	37,163	38,563	40,531	39,931
Odpisy hmotného HW	37,869	32,932	35,452	34,680	36,473	37,138
Kancelář a dokumentace	95,239	82,711	94,101	74,872	78,198	140,554
Cestovní náklady	9,570	13,698	13,053	21,044	3,869	71,880
Finanční služby	24,479	28,068	62,423	58,081	53,721	67,764
Reklama & inzerce	15,541	39,934	93,118	55,119	59,608	98,711
IT náklady	27,605	42,459	35,884	45,623	45,416	49,714
Pošta a telekomunikace	11,726	13,063	13,362	13,097	14,632	11,965
Školení	0	201	7,822	2,195	3,030	6,819
Finanční výdaje	674	699	1,667	593	12,483	48,684
Poplatky	1	0	12,000	1	0	438
Pojištění	3,094	3,094	3,094	3,092	3,099	3,099
Interní přefakturace	119,359	115,972	106,813	115,736	81,822	91,172
Ostatní provozní náklady	383	0	0	0	0	0
Daně	-1,159	-11,177	-6,657	26,000	4,400	-16,192
Režijní náklady	982,080	998,592	1,703,483	1,175,888	1,099,699	1,075,232
Osobní náklady	4,442,933	4,740,658	5,064,956	5,504,576	5,411,013	5,804,127
Výplaty operativa	2,842,979	2,896,108	3,100,820	3,570,316	3,417,020	3,395,826
Výplaty vedoucí op.	349,525	357,352	352,395	390,825	368,940	406,681
Výplaty ostatní	1,250,429	1,487,198	1,611,741	1,543,435	1,625,053	2,001,620
Přefakturace (bez marže)	-816,578	-760,526	-803,755	-990,896	-842,173	-995,029
Celkové náklady v Kč	4,608,435	4,978,723	5,964,684	5,689,568	5,668,539	5,884,329

*náklady v Kč / uvedeno dle měsíců v roce

Speciální oddělení (B)	7	8	9	10	11	12
IT služby & údržba	327,352	342,327	299,013	334,985	337,295	142,581
Náklady na nájem	242,666	261,613	260,786	299,303	275,932	278,187
Odpisy nehmotného SW	44,159	41,738	44,922	38,735	41,419	41,183
Odpisy hmotného HW	36,251	35,793	20,801	18,523	13,063	14,287
Kancelář a dokumentace	66,419	295,479	112,424	92,115	146,536	216,748
Cestovní náklady	36,947	28,079	81,433	46,777	26,983	38,505
Finanční služby	45,253	41,167	26,583	29,702	52,196	186,285
Reklama & inzerce	30,941	89,504	107,866	46,789	79,689	19,516
IT náklady	49,141	62,512	58,221	53,195	50,543	47,297
Pošta a telekomunikace	10,816	9,852	9,884	9,467	9,029	9,166
Školení	1,928	2,249	0	1,079	5,072	102,921
Finanční výdaje	728	2,928	1,551	1,155	1,204	100,856
Poplatky	0	0	0	0	0	10,272
Pojištění	3,099	3,099	3,099	1,540	2,935	1,054
Interní přefakturace	87,477	80,344	94,418	104,318	88,420	105,065
Ostatní provozní náklady	0	0	0	0	0	800
Daně	-3,800	-4,600	-6,800	22,200	1,299,152	373,511
Režijní náklady	979,376	1,292,083	1,114,201	1,099,885	2,429,470	1,688,232
Osobní náklady	6,018,059	6,089,604	6,700,008	6,414,919	6,824,947	6,832,151
Výplaty operativa	3,828,079	3,903,740	4,163,774	4,566,719	4,685,636	4,818,456
Výplaty vedoucí op.	400,589	353,088	355,974	390,207	381,498	403,182
Výplaty ostatní	1,789,391	1,832,776	2,180,260	1,457,993	1,757,813	1,610,513
Přefakturace (bez marže)	-907,339	-863,407	-1,100,208	-932,170	-844,415	-1,286,021
Celkové náklady	6,090,096	6,518,280	6,714,001	6,582,634	8,410,001	7,234,362

*náklady v Kč / uvedeno dle měsíců v roce

Asistenční oddělení (C)	1	2	3	4	5	6
IT služby & údržba	271,223	293,414	877,752	381,984	341,558	176,489
Náklady na nájem	650,545	653,962	629,905	641,301	635,849	623,338
Odpisy nehmotného SW	37,137	43,658	39,990	41,989	43,490	42,016
Odpisy hmotného HW	39,655	42,283	43,515	43,975	40,436	41,585
Kancelář a dokumentace	94,258	88,117	105,110	81,899	73,390	144,737
Cestovní náklady	9,570	13,698	8,481	10,561	3,869	37,628
Finanční služby	26,340	31,989	65,188	61,445	57,293	70,530
Reklama & inzerce	15,155	48,771	108,477	66,554	61,905	102,488
IT náklady	26,918	51,854	41,803	55,087	47,166	51,616
Pošta a telekomunikace	11,543	14,824	14,759	14,891	14,954	12,294
Školení	0	246	9,113	2,651	3,147	7,080
Finanční výdaje	674	699	1,667	593	12,483	48,684
Poplatky	1	0	12,000	1	0	438
Pojištění	3,094	3,094	3,094	3,092	3,099	3,099
Interní přefakturace	119,359	115,972	106,813	115,736	81,822	91,172
Ostatní provozní náklady	360	0	0	0	0	0
Daně	-1,159	-11,177	-6,657	26,000	4,400	-16,192
Režijní náklady	1,304,673	1,391,404	2,061,012	1,547,758	1,424,861	1,437,001
Osobní náklady	4,635,984	5,540,240	5,637,675	6,014,113	5,705,550	6,162,548
Výplaty operativa	2,880,416	3,306,642	3,561,118	4,054,983	3,693,463	3,629,432
Výplaty vedoucí op.	310,376	314,576	367,699	337,225	266,481	426,397
Výplaty ostatní	1,445,192	1,919,022	1,708,858	1,621,905	1,745,606	2,106,719
Přefakturace (bez marže)	-796,259	-928,822	-936,335	-1,196,456	-874,634	-1,033,100
Celkové náklady v Kč	5,144,398	6,002,821	6,762,352	6,365,415	6,255,777	6,566,449

*náklady v Kč / uvedeno dle měsíců v roce

Asistenční oddělení (C)	7	8	9	10	11	12
IT služby & údržba	320,218	326,276	266,116	332,012	341,544	122,839
Náklady na nájem	577,174	624,300	622,255	711,826	658,395	663,776
Odpisy nehmotného SW	40,905	39,090	37,217	42,382	42,613	42,772
Odpisy hmotného HW	39,685	36,132	20,571	21,250	17,094	16,102
Kancelář a dokumentace	65,826	274,257	85,506	73,329	156,854	201,793
Cestovní náklady	27,220	5,809	23,450	46,777	25,949	38,505
Finanční služby	42,746	39,199	23,587	31,573	52,563	193,647
Reklama & inzerce	31,234	82,105	88,436	45,682	86,458	17,413
IT náklady	49,606	57,344	47,733	51,937	54,836	42,201
Pošta a telekomunikace	10,876	9,392	8,873	9,339	9,418	8,602
Školení	1,947	2,063	0	1,053	5,503	91,834
Finanční výdaje	728	2,928	1,551	1,155	1,204	100,856
Poplatky	0	0	0	0	0	10,272
Pojištění	3,099	3,099	3,099	1,540	2,935	1,054
Interní přefakturace	87,477	79,830	94,418	89,568	88,420	105,065
Ostatní provozní náklady	0	0	0	0	0	800
Daně	-3,800	-4,600	-6,800	22,200	1,299,152	373,511
Režijní náklady	1,294,940	1,577,225	1,316,011	1,481,625	2,842,939	2,031,042
Osobní náklady	6,017,872	6,162,628	5,864,271	6,526,351	6,770,712	6,828,533
Výplaty operativa	3,859,056	3,956,596	3,608,520	4,495,222	4,525,036	4,621,857
Výplaty vedoucí op.	517,857	481,256	437,744	412,359	451,195	486,022
Výplaty ostatní	1,640,959	1,724,776	1,818,007	1,618,770	1,794,481	1,720,654
Přefakturace (bez marže)	-915,936	-792,034	-902,021	-910,121	-916,135	-1,147,480
Celkové náklady	6,396,875	6,947,819	6,278,262	7,097,855	8,697,516	7,712,095

*náklady v Kč / uvedeno dle měsíců v roce

Rezervační oddělení (D)	1	2	3	4	5	6
IT služby & údržba	234,554	241,289	739,516	305,180	292,435	147,366
Náklady na nájem	330,448	332,184	319,964	326,012	322,967	317,002
Odpisy nehmotného SW	34,396	32,642	33,871	34,440	32,088	35,411
Odpisy hmotného HW	32,345	31,201	30,091	29,227	32,471	32,985
Kancelář a dokumentace	87,034	73,548	83,689	68,970	63,579	125,694
Cestovní náklady	9,570	13,698	8,481	10,561	3,869	44,303
Finanční služby	25,417	27,633	58,967	53,373	43,599	62,230
Reklama & inzerce	13,090	37,616	77,809	45,680	52,502	85,617
IT náklady	23,250	39,994	29,985	37,810	40,002	43,119
Pošta a telekomunikace	10,570	12,602	11,970	11,616	13,634	10,823
Školení	0	190	6,536	1,819	2,669	5,914
Finanční výdaje	674	699	1,667	593	12,483	48,684
Poplatky	1	0	12,000	1	0	438
Pojištění	3,094	3,094	3,094	3,092	3,099	3,099
Interní přefakturace	119,359	115,972	106,813	115,736	81,822	91,172
Ostatní provozní náklady	349	0	0	0	0	0
Daně	-1,159	-11,177	-6,657	26,000	4,400	-16,192
Režijní náklady	922,993	951,184	1,517,796	1,070,109	1,001,619	1,037,665
Osobní náklady	4,425,251	4,719,164	4,836,921	4,834,187	4,815,079	5,333,816
Výplaty operativa	2,835,268	3,059,539	3,048,318	3,206,105	3,235,912	3,181,159
Výplaty vedoucí op.	233,528	221,932	296,710	210,144	295,457	361,684
Výplaty ostatní	1,356,455	1,437,693	1,491,893	1,417,938	1,283,710	1,790,973
Přefakturace (bez marže)	-687,802	-716,375	-671,614	-821,200	-741,778	-863,010
Celkové náklady v Kč	4,660,442	4,953,973	5,683,103	5,083,096	5,074,920	5,508,470

*náklady v Kč / uvedeno dle měsíců v roce

Rezervační oddělení (D)	7	8	9	10	11	12
IT služby & údržba	271,977	271,021	210,265	251,069	246,478	70,461
Náklady na nájem	293,594	317,106	316,078	361,695	334,436	337,169
Odpisy nehmotného SW	34,994	33,077	29,101	27,600	25,458	25,596
Odpisy hmotného HW	30,684	26,055	13,066	11,965	8,673	8,582
Kancelář a dokumentace	57,385	239,458	71,599	60,799	100,872	150,796
Cestovní náklady	27,220	5,809	23,450	53,918	77,041	39,202
Finanční služby	39,165	34,864	20,590	25,130	45,967	140,641
Reklama & inzerce	25,443	62,253	60,135	26,569	43,842	9,498
IT náklady	40,409	43,479	32,458	30,206	27,807	23,018
Pošta a telekomunikace	9,686	8,158	7,401	7,129	6,965	6,479
Školení	1,586	1,564	0	613	2,791	50,088
Finanční výdaje	728	2,928	1,551	1,155	1,204	100,856
Poplatky	0	0	0	0	0	10,272
Pojištění	3,099	3,099	3,099	1,540	2,935	1,054
Interní přefakturace	87,477	79,830	94,418	89,568	88,420	105,065
Ostatní provozní náklady	0	0	0	0	0	800
Daně	-3,800	-4,600	-6,800	22,200	1,299,152	373,511
Režijní náklady	919,645	1,124,099	876,411	971,157	2,312,041	1,453,086
Osobní náklady	5,351,814	5,208,490	4,883,268	4,733,028	4,536,106	4,401,587
Výplaty operativa	3,458,446	3,274,998	3,085,805	3,202,424	3,085,378	2,890,715
Výplaty vedoucí op.	468,498	447,316	345,067	403,081	318,634	432,749
Výplaty ostatní	1,424,870	1,486,176	1,452,396	1,127,523	1,132,094	1,078,123
Přefakturace (bez marže)	-746,051	-600,527	-613,360	-529,322	-464,566	-625,863
Celkové náklady	5,525,408	5,732,063	5,146,319	5,174,863	6,383,581	5,228,810

*náklady v Kč / uvedeno dle měsíců v roce

Prodejní oddělení (F)	1	2	3	4	5	6
IT služby & údržba	129,429	92,890	77,868	77,465	74,772	143,269
Náklady na nájem	148,426	149,205	143,717	146,766	145,055	195,026
Odpisy nehmotného SW	40,162	32,515	25,228	24,676	25,842	24,392
Odpisy hmotného HW	43,964	27,588	20,668	21,988	22,436	20,498
Kancelář a dokumentace	105,864	71,320	67,576	62,764	53,072	92,754
Cestovní náklady	9,570	13,698	8,481	35,761	4,314	37,628
Finanční služby	26,918	27,415	47,215	39,246	36,454	47,705
Reklama & inzerce	18,886	34,824	55,280	35,787	37,438	53,254
IT náklady	33,546	37,026	21,303	29,622	28,525	26,821
Pošta a telekomunikace	13,303	12,046	9,922	10,064	11,519	8,003
Školení	0	176	4,644	1,425	1,903	3,679
Finanční výdaje	674	699	1,667	593	12,483	48,684
Poplatky	1	0	12,000	1	0	438
Pojištění	3,094	3,094	3,094	3,092	3,099	3,099
Interní přefakturace	119,359	115,972	106,813	115,736	81,822	91,172
Ostatní provozní náklady	428	0	0	0	0	0
Daně	-1,159	-11,177	-6,657	26,000	4,400	-16,192
Režijní náklady	692,464	607,291	598,819	630,986	543,134	780,230
Osobní náklady	5,321,793	4,644,421	3,846,843	3,878,150	3,961,849	4,069,545
Výplaty operativa	3,578,808	2,935,471	2,440,606	2,572,674	2,578,423	2,550,184
Výplaty vedoucí op.	250,801	297,872	310,080	307,899	336,915	281,172
Výplaty ostatní	1,492,184	1,411,078	1,096,157	997,577	1,046,511	1,238,189
Přefakturace (bez marže)	-992,269	-663,208	-477,160	-643,361	-528,949	-536,815
Celkové náklady v Kč	5,021,989	4,588,503	3,968,502	3,865,775	3,976,034	4,312,960

*náklady v Kč / uvedeno dle měsíců v roce

Prodejní oddělení (F)	7	8	9	10	11	12
IT služby & údržba	63,198	89,811	113,822	120,076	128,253	107,661
Náklady na nájem	180,606	195,072	194,451	223,467	205,744	207,426
Odpisy nehmotného SW	22,777	23,680	27,528	31,187	33,051	32,263
Odpisy hmotného HW	18,562	23,685	15,310	16,720	12,424	11,809
Kancelář a dokumentace	45,571	181,640	80,432	69,613	128,347	216,670
Cestovní náklady	27,220	32,628	25,373	46,777	25,949	38,505
Finanční služby	30,927	26,249	19,192	25,754	48,166	155,365
Reklama & inzerce	15,365	58,724	79,266	43,248	79,192	16,426
IT náklady	24,404	41,015	42,784	49,169	50,228	39,810
Pošta a telekomunikace	7,613	7,938	8,396	9,057	9,000	8,338
Školení	958	1,475	0	997	5,041	86,629
Finanční výdaje	728	2,928	1,551	1,155	1,204	100,856
Poplatky	0	0	0	0	0	10,272
Pojištění	3,099	3,099	3,099	1,540	2,935	1,054
Interní přefakturace	87,477	79,830	94,418	89,568	88,420	105,065
Ostatní provozní náklady	0	0	0	0	0	800
Daně	-3,800	-4,600	-6,800	22,200	1,299,152	373,511
Režijní náklady	524,704	763,174	698,820	750,529	2,117,106	1,512,459
Osobní náklady	3,685,467	3,788,112	4,685,301	4,936,074	5,732,522	5,629,490
Výplaty operativa	2,452,953	2,476,596	3,041,021	3,475,408	4,045,985	4,075,990
Výplaty vedoucí op.	302,538	292,413	350,258	326,058	334,280	327,772
Výplaty ostatní	929,976	1,019,103	1,294,022	1,134,608	1,352,257	1,225,728
Přefakturace (bez marže)	-450,606	-566,488	-808,490	-861,617	-839,146	-1,082,445
Celkové náklady	3,759,566	3,984,797	4,575,631	4,824,985	7,010,482	6,059,504