

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích

Ekonomická fakulta

Katedra ekonomiky

Bakalářská práce

Moderní metody řízení nákladů

Vypracovala: Veronika Homolková

Vedoucí práce: Ing. Antonín Šmejkal, Ph.D.

České Budějovice 2017

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Fakulta ekonomická

Akademický rok: 2015/2016

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Veronika HOMOLKOVÁ**

Osobní číslo: **E14414**

Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**

Studijní obor: **Řízení a ekonomika podniku**

Název tématu: **Moderní metody řízení nákladů**

Zadávací katedra: **Katedra ekonomiky**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

Cílem bakalářské práce je kvantifikovat náklady, které jsou spojeny s využitím výrobních faktorů, posoudit jejich účinnost a zhodnotit jednotlivé nástroje používané k řízení a optimalizaci těchto nákladových druhů. V rámci případové studie provést analýzu struktury nákladů ve vybraném podniku a navrhnout opatření vedoucí ke zvyšování výkonnosti tohoto podniku prostřednictvím optimalizace jednotlivých nákladových druhů.

Osnova:

1. Vymezení základních pojmů, kvantifikace nákladů a druhy nákladových funkcí
2. Obecná teorie řízení a optimalizace nákladů
3. Náklady, efektivita a produktivita výrobních faktorů
4. Stanovení standardu nákladových druhů
5. Identifikace klíčových nákladových druhů
6. Moderní nástroje k optimalizaci nákladů
7. Případová studie na konkrétním podniku - optimalizace nákladů

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **40 - 50 stran**

Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

- Doyle, D. P. (2006). Strategické řízení nákladů: cost control, a strategic guide (1. české vyd.). Praha: ASPI Publishing.
- Fried, H. O., Lovell, C. A. K., Schmidt, S. S. (2008). The Measurement of Productive Efficiency and Productivity Growth. USA: Oxford University Press.
- Synek, M. & kol. (2011). Manažerská ekonomika. 5., aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Grada Publishing.
- Nekvapil, T. (2011). Neptejte se účetních, jak řídit náklady: 10 příběhů o kalkulacích v podnikání (Vyd. 1.). Praha: Wolters Kluwer Česká republika.
- Popesko, B., & Papadaki, Š. (2016). Moderní metody řízení nákladů. 2., aktualiz. a rozš. vyd Praha: Grada Publishing.
- Vochozka., M. (2011). Metody komplexního hodnocení podniku. 1. vyd. Praha: Grada Publishing.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Antonín Šmejkal, Ph.D.**
Katedra ekonomiky

Datum zadání bakalářské práce: **16. ledna 2016**

Termín odevzdání bakalářské práce: **30. dubna 2017**


doc. Ing. Ladislav Rolfnek, Ph.D.

děkan

LS
JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentůváká 10
370 05 České Budějovice


doc. Ing. Ivana Faltová Leitmanová, CSc.

vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 22. března 2016

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma Moderní metody řízení nákladů vypracovala samostatně na základě vlastních zjištění a materiálů, které uvádím v seznamu použitých zdrojů. Prohlašuji, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., v platném znění souhlasím se zveřejněním své bakalářské práce, a to v úpravě vzniklé vypuštěním vyznačených částí archivovaných Ekonomickou fakultou - elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

V Českých Budějovicích dne

Veronika Homolková

.....

Poděkování

Děkuji za pomoc při zpracování této bakalářské práce a samozřejmě za odborné vedení panu Ing. Antonínu Šmejkalovi, Ph.D. Dále děkuji společnosti s fiktivním názvem LUXORY a. s., za ochotu při poskytování informací.

Obsah

1	ÚVOD	8
2	TEORETICKÁ ČÁST	9
2.1	Náklady.....	9
2.1.1	Pojetí nákladů.....	9
2.1.2	Klasifikace nákladů	11
2.1.3	Výrobní faktory	13
2.2	Nákladové funkce	15
2.3	Nákladové optimum	17
2.4	Klasické teorie řízení nákladů	19
2.4.1	Analýza bodu zvratu.....	19
2.4.2	Analýza nákladovosti	21
2.4.3	Nákladový controlling.....	21
2.4.4	Kalkulace nákladů	23
2.5	Moderní metody řízení nákladů.....	25
2.5.1	Důvod vzniku moderních metod	25
2.5.2	Kalkulace nákladů podle aktivit (ABC).....	25
2.5.3	Řízení nákladů podle aktivit (ABM).....	27
2.5.4	Ostatní optimalizační nákladové metody	27
2.5.5	Moderní metody rozpočtování	28
2.5.6	Strategické nástroje nákladového řízení.....	30
3	METODIKA	32
4	PRAKTICKÁ ČÁST	36
4.1	Charakteristika společnosti LUXORY a. s.	36
4.2	Finanční situace podniku	36
4.3	Benchmarking.....	44
4.3.1	Přípravná fáze.....	44

4.3.2	Analýza poměrových ukazatelů a návrh možných opatření.....	44
4.4	Struktura nákladů podniku.....	45
4.4.1	Seskupení nákladů dle jejich druhů.....	45
4.4.2	Fixní a variabilní náklady.....	47
4.5	Optimalizace nákladů	49
4.6	Analýza nákladovosti	50
4.7	Analýza bodu zvratu	51
4.8	Nákladová funkce	52
4.9	Porovnání plánu a skutečnosti	53
4.9.1	Rozbor analyzovaných let	54
4.9.2	Analýza vybraných položek	56
5	DISKUSE VÝSLEDKŮ	60
6	ZÁVĚR	63
7	SUMMARY	66
	Seznam použitých zdrojů.....	67
	Seznam grafů	69
	Seznam tabulek	70
	Seznam příloh	71

1 ÚVOD

V dnešním podnikatelském prostředí neustále narůstá tlak na firmy a jejich management z důvodů snižování nákladů. Náklady jsou nedílnou součástí každého podniku a jejich výše významně ovlivňuje efektivnost a konkurenceschopnosti dané firmy. Bezmyšlenkovité a nerozvážené snižování nákladů může mít za následek snížení hodnoty či kvality výkonu, což se může negativně projevit na vnímání firmy zákazníkem. Podnik by měl tedy při snižování nákladů postupovat s přihlédnutím na konečný dopad výstupů. Vedení podniku by se tedy mělo podrobněji zaměřit právě na náklady, které jsou pro snížení celkových nákladů nejpodstatnější. Řízení těchto nákladů probíhá prostřednictvím různých metod a nástrojů. Tradiční nástroje jsou používány již několik desítek let a aplikují se při klasickém řízení nákladů. Avšak klasické teorie začínaly být postupem času nedostačující. Vznikají proto nové, moderní metody řízení nákladů, které reagují na rozvoj dnešní moderní doby, a tedy převážně na rozvoj technických a informačních technologií.

Smyslem této bakalářské práce je zhodnocení klasických teorií řízení nákladů, které jsou již zavedeny snad v každém podniku, a moderních metod používaných k řízení a optimalizaci nákladů, které naopak do managementu firem teprve pronikají. Obsah práce je rozdělen do dvou základních částí.

Teoretická část se nejprve zaměřuje na tradiční postupy řízení nákladů, které jsou zde uvedeny hlavně z pohledu manažerského účetnictví, a vzhledem k obsáhlosti tématu jsou vyobrazeny velmi stručně. Následné moderní metody řízení nákladů budou popsány důkladněji, jelikož se jedná o téma, které se bude v budoucnosti rozvíjet a rozšiřovat.

Praktická část práce bude zaměřena na konkrétní podnik, zabývající se výrobou a prodejem dveří a dveřních rámců. Východiskem budou doklady z účetní závěrky a dále interní doklady, a to konkrétně v období od roku 2013 do roku 2015. Tyto doklady budou sloužit k rozdělení nákladových druhů, zhodnocení vývoje nákladů a ke zkoumání možností snižování nákladů. Výsledkem této části bude konkrétní doporučení na snížení nákladů, které povede ke zlepšení finanční situace podniku.

2 TEORETICKÁ ČÁST

2.1 Náklady

K dalšímu zkoumání nákladů je důležité jejich pochopení, vymezení daných pojmů a také jejich následné zařazení do určitých skupin dle kritérií.

Náklady tvoří nedílnou součást výkazu zisku a ztráty, který podává přehled o výnosech, nákladech a výsledku hospodaření podniku. Přesná forma tzv. výsledovky je stanovena Ministerstvem financí ČR. Je zřejmé, že existuje nedělitelný vztah mezi náklady a výnosy. Náklady podniku jsou chápány jako peněžní částky, které jsou vynaloženy na získání výnosů. Výnosy podniku jsou peněžní částky, které podnik získal ze svých činností za účetní období. Rozdíl mezi náklady a výnosy tvoří výsledek hospodaření podniku. Jsou-li náklady menší jak výnosy, podnik tvoří zisk, pokud však náklady převyšují výnosy, jedná se o ztrátu (Synek, 2011).

Náklady podniku tvoří:

- běžné provozní náklady,
- odpisy dlouhodobého majetku,
- ostatní provozní náklady,
- finanční náklady,
- mimořádné náklady.

První tři pojmy jsou nazývány provozními náklady a jsou to prostředky, které jsou vynaloženy na získání provozních výnosů. Rozdíl mezi provozními výnosy a provozními náklady tvoří provozní výsledek hospodaření. Rozdíl mezi finančními výnosy a finančními náklady tvoří finanční výsledek hospodaření a spolu s provozním výsledkem hospodaření tvoří výsledek hospodaření za běžnou činnost. Mimořádný výsledek hospodaření se spočítá jako rozdíl mezi mimořádnými náklady a mimořádnými výnosy. Odečteme-li od celkového výsledku hospodaření daň z příjmů, získáme výsledek hospodaření po zdanění (Synek, 2011).

2.1.1 Pojetí nákladů

Základem pro práci s náklady je poznání toho, z jakých složek se náklady skládají nebo jaký je jejich vztah k podnikovým výkonům. Jakožto základní ekonomická veličina jsou náklady interními a externími účetními uživateli chápány odlišně. Klasifikace nákladů podle různých hledisek je tak jedním z ústředních rozdílů mezi finančním a manažerským účetnictvím (Popesko, Papadaki, 2016).

Tabulka 1 ukazuje, jak lze chápat klasifikaci nákladů, a stručně popisuje charakteristiky jednotlivých členění.

Tabulka 1 Možná klasifikace nákladů – shrnutí

KLASIFIKACE NÁKLADŮ		
Druhové členění	Ukazuje, na co byly náklady spotřebovány.	Členění podle druhu spotřebovaného externího vstupu.
Účelové členění	Ukazuje na účel, k němuž byly náklady vynaloženy.	Řeší, zda náklady souvisejí přímo s určitým výkonem nebo s výrobou jako celkem.
Kalkulační členění	Říká, na co byly náklady vynaloženy. (Je velmi podobné členění účelovému).	Náklady se zde dělí podle přiřazení na kalkulační jednici.
Členění ve vztahu k objemu výkonů	Zkoumá a člení budoucí výkony.	Podle změn objemu produkce rozeznáváme náklady fixní a variabilní.
Náklady z pohledu manažerského rozhodování	Nevycházejí z reálných hodnot evidovaných v účetnictví.	Vycházejí z odhadovaných nákladů, které se mohou měnit společně s rozhodnutím.

Zdroj: vlastní zpracování

Na základě odlišného vnímání jednotlivých skupin uživatelů vznikají i různé definice těchto nákladů. Ve finančním účetnictví pak mohou být náklady chápány například takto:

„Náklady vnímáme jako úbytek ekonomického prospěchu, jenž se projevuje úbytkem aktiv nebo přírůstkem dluhů, který v hodnoceném období vede ke snížení vlastního kapitálu. Základní charakteristikou tohoto pojetí nákladů je také skutečnost, že náklady zde vyjadřujeme v účetních cenách (tedy v cenách, za které byla spotřebovaná aktiva pořízena) či v evidované hodnotě nárůstu pasiv“ (Král, 2010).

„Náklady podniku definujeme jako peněžně oceněnou spotřebu výrobních faktorů včetně veřejných výdajů, která je vyvolána tvorbou podnikových výnosů“ (Synek, 2011).

V manažerském účetnictví pak takto:

„Náklady jsou penězi oceněné množství výrobních faktorů, jakož i služby třetí straně a daně státu během zúčtovacího období, které slouží k vytvoření podnikových výkonů“ (Lang, 2005).

„Náklad je chápan jako hodnotově vyjádřené, účelné vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově souvisejících s ekonomickou činností“ (Popesko, Papadaki, 2016).

2.1.2 Klasifikace nákladů

Podrobnější rozčlenění do stejnorodých skupin je předpokladem pro účinné řízení nákladů. Náklady lze klasifikovat podle různých kritérií, která se mohou měnit podle vztahu k řešeným otázkám a rozhodnutím.

2.1.2.1 Druhové členění nákladů

Jedná se asi o nejčastěji používané členění nákladů. Vychází z klasifikace nákladů podle finančního účetnictví, kde jsou náklady členěny podle druhu spotřebovaného externího vstupu, který vstupuje do transformačního procesu. Druhové členění nákladů tedy ukazuje, na co byly náklady spotřebovány (Popesko, Papadaki, 2016).

Mezi základní nákladové druhy tedy patří (Synek, 2011):

- spotřeba surovin a materiálu,
- odpisy strojů a budov,
- mzdové a ostatní osobní náklady,
- finanční náklady,
- náklady na externí služby.

Toto členění se však nezabývá vztahem k nákladům výkonu, což znamená, že z něj nelze bezprostředně určit výsledek hospodaření (Šoljaková, Fibírová, 2010).

2.1.2.2 Účelové členění nákladů

Členění je orientováno na účel, k němuž byly náklady vynaloženy. V praxi se proto řeší, zda určitý osobní náklad (mzda) byl vynaložen přímo na výrobu daného výrobku nebo zda byl vynaložen na administrativu. Pak tedy vznikají dvě skupiny nákladů. První skupinou jsou náklady technologické, které bezprostředně souvisejí s transformačním procesem produktu. Druhou skupinou jsou náklady na obsluhu a řízení. Tyto náklady slouží k zajištění podmínek a infrastruktury pro samotný výrobní proces (Popesko, Papadaki, 2016).

Účelové členění nákladů souvisí i s členěním nákladů podle vztahu k jednici prováděného výkonu. Poté jsou technologické náklady, které souvisejí přímo s určitým výkonem, označovány jako jednicové náklady, a náklady na obsluhu a řízení, které souvisejí s výrobou jako celkem, jako náklady režijní (Synek, 2011).

2.1.2.3 Kalkulační členění nákladů

Jedná se o velmi podobnou klasifikaci, jako je účelové členění nákladů. Kalkulační členění nákladů říká, na co byly náklady vynaloženy, což je pro podnik velmi důležité, protože díky tomu může zjišťovat rentabilitu jednotlivých výrobků či služeb. Pokud je daný přesně stanovený výkon, je nazýván kalkulační jednicí. Podle přiřazení nákladů na kalkulační jednici jsou vyčleněny dvě hlavní skupiny nákladů. První skupinou jsou náklady přímé, které bezprostředně souvisejí s konkrétním druhem výkonu. Druhou skupinu tvoří náklady nepřímé. Nepřímé náklady se nevážou na jeden konkrétní druh výkonu, ale souvisejí s více druhy výkonů a zajišťují průběh výrobního procesu jako celku (Synek, 2011).

2.1.2.4 Členění nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů

Toto členění je považováno za jeden z nejvýznamnějších nástrojů pro řízení nákladů. V manažerském účetnictví bývá vnímáno jako specifický nástroj, protože na rozdíl od předchozích klasifikací je jeho cílem členění a zkoumání budoucích výkonů, které mohou mít různé varianty objemu (Popesko, Papadaki, 2016).

V závislosti na změnách objemu produkce jsou rozeznávány dva druhy celkových nákladů, a to náklady variabilní a fixní. Variabilní náklady se mění s objemem produkce. Pokud se variabilní náklady vyvíjejí stejně rychle jako objem výroby, jedná se o proporcionální náklady. Jestliže náklady rostou rychleji než objem výroby, jde o progresivní náklady. Degresivní náklady vznikají, když variabilní náklady rostou pomaleji než objem výroby. Druhá část nákladů je nezávislá na změnách objemu produkce a je nazvána jako fixní náklady. Fixní náklady se nemění. Pokud se změní (např. při rozsáhlé změně výrobního programu), nemění se plynule, ale skokem. Fixní náklady vznikají, i pokud se nic nevyrobí (Synek, 2011).

2.1.2.5 Náklady z pohledu manažerského rozhodování

Mimo uvedené skupiny nákladů definuje manažerské účetnictví celou řadu dalších nákladových kategorií, které jsou z hlediska manažerského rozhodování významné. Pro tyto náklady je charakteristické, že nevycházejí z reálných hodnot evidovaných v účetnictví firmy, ale vycházejí z odhadovaných nákladů, které jsou svou podstatou zaměřeny na budoucnost. Mezi často používané kategorie patří relevantní a irelevantní náklady. Tyto náklady se odvíjejí od rozhodnutí. Relevantní náklady jsou takové náklady, které se změní v závislosti na přijetí nebo nepřijetí daného rozhodnutí. Ovšem irelevantní náklady zůstanou neměnné bez ohledu na to, která varianta daného manažerského rozhodnutí bude přijata. Náklady, které byly v minulosti vynaloženy a již nemohou být žádným rozhodnutím

v budoucnosti změněny, se nazývají utopené náklady. Náklady, jež jsou speciální kategorií nákladů, kdy vycházíme z rozdílného pojetí nákladů ve finančním a manažerském účetnictví, jsou oportunitní náklady. Oportunitní náklady představují hodnotu ušlého příjmu, tedy jakýsi ušlý zisk z rozhodnutí, které nebylo přijato. Pokud jsou v účetnictví položky evidovány v jiné výši nebo vůbec, jedná se o implicitní náklady. Jestliže však jsou položky evidovány ve finančním účetnictví v přesné výši, označují se tyto náklady jako explicitní (Popesko, Papadaki, 2016).

2.1.3 Výrobní faktory

Aby společnost mohla uspokojovat své potřeby, musí něco spotřebovávat. Aby bylo co spotřebovávat, je důležité něco vyrábět. Předpokladem výroby jsou vklady vstupů, tedy výrobních faktorů. Výsledkem výroby jsou výstupy, tedy různé výrobky a služby. Kombinace různých výrobních faktorů tvoří vstupy. Rozlišujeme tři druhy výrobních faktorů:

- práci, která je vědomou lidskou činností,
- přírodní zdroje, resp. půda, různé továrny, domy a energetické zdroje, které člověk využívá k výrobě statků a služeb,
- kapitál, což jsou statky, které byly vyrobeny pro další použití ve výrobě.

(Jurečka, 2013)

Pro potřeby této práce budou podstatné jen dva výrobní faktory, a to práce a kapitál. Z tohoto důvodu budou uvedeny náklady, které jsou spojeny právě s těmito výrobními faktory.

2.1.3.1 Náklady práce

Libuše Macáková ve své knize Mikroekonomie základní kurs (2010), charakterizovala práci takto: „Práce je činnost, jejímž nositelem je člověk. Z tohoto důvodu ovlivňuje práci řada neekonomických faktorů, což působí na situaci na trhu práce, zejména na vývoj nabídky na tomto trhu.“

Práce se řadí společně s půdou a kapitálem do výrobních faktorů. Cenou práce je mzda. Náklady práce se skládají z několika složek a tou nejvýznamnější jsou mzdy či platy. Další složkou jsou nemzdové náklady, mezi něž patří hlavně náklady na sociální dávky nebo příplatky za přesčasy (Synek, 2000).

Mzdové náklady samozřejmě významně ovlivňují výši celkových nákladů podniku, proto je důležité tyto náklady optimalizovat. U výrobního faktoru práce je podstatné zaměřit

se na produktivitu práce, která vyjadřuje míru efektivnosti využití vstupů pro vytvoření výstupů. Jde tedy o to, kolik jednotek výstupů připadá na jednu jednotku práce. Do výroby jsou kromě práce zapojeny i ostatní výrobní faktory, které společně s kvalitou práce a kvalifikací práce ovlivňují celkovou produktivitu. (Macáková, 2010).

2.1.3.2 Náklady kapitálu

To, z čeho majetek podniku vznikl, se nazývá strukturou zdrojů, tedy kapitálovou strukturou podniku. Pokud kapitál do podniku vložil sám jeho zakladatel, jedná se o vlastní kapitál, pokud však vložil kapitál do podniku věřitel, jedná se o cizí kapitál. Kapitálovou strukturu zachycuje rozvaha v pasivech (Synek, 2011).

Účetní hodnota firmy je představována vlastním kapitálem. Vlastní kapitál může být nižší než základní kapitál. Součástí vlastního kapitálu je nerozdělený zisk. Cizí zdroje zahrnují rezervy, které jsou tvořené z nákladů nebo zisku podniku. Cizí kapitál je tedy tvořen cizími zdroji, sníženými právě o rezervy (Grünwald, Holečková, 2007).

„Získání každého druhu kapitálu pro financování investic podniku je takřka vždy spojeno s určitými náklady (výdaji), které podnik musí uhradit vlastníkům kapitálu (investorům). Náklady kapitálu jsou pro firmu rozhodujícím výchozím faktorem určujícím požadovanou výnosnost projektů“ (Marek, 2009).

Náklad vlastního kapitálu bude tvořen ušlými výnosy, které vzniknou při určitém alternativním rozhodnutí podniku. Za náklad cizího kapitálu jsou považovány úroky. Nejčastěji používaným ukazatelem u kapitálu je jeho rentabilita neboli výnosnost. Rentabilita celkového vloženého kapitálu je poměr zisku a celkového vloženého kapitálu a vyjadřuje tedy celkovou efektivnost firmy a její produkční sílu. Rentabilita kapitálu je měřítkem schopnosti podniku dosahovat zisku pomocí použitého investovaného kapitálu a dále měřítkem schopnosti vytvářet nové zdroje (Růčková, 2015).

Cílem podniku není pouze zajistit požadovanou výši finančních zdrojů, ale také optimální složení podnikového kapitálu. Obvykle je za optimální kapitálovou strukturu považováno takové složení kapitálu, kdy náklady na jeho pořízení jsou minimální. Důležité je vědět, že náklady na cizí kapitál jsou nižší než náklady na kapitál vlastní. Pokud je v podniku vyšší podíl dlouhodobého kapitálu, než který odpovídá dlouhodobým aktivům, snižuje se efektivnost podniku. Značně riskantní je nižší podíl dlouhodobého kapitálu, protože může vyvolat trvalé platební potíže podniku (Marek, 2009).

V podniku by mělo být právě tolik kapitálu, kolik podnik potřebuje. Je-li kapitálu více, je jeho využití nevhodné a podnik je překapitalizován. Naopak, má-li podnik kapitálu málo, je podkapitalizován, což může způsobovat značné poruchy v chodu podniku (Synek, 2011).

2.1.3.3 Efektivnost

Efektivnost, někdy též efektivita nebo produktivita, je chápána jako užitek získaný z vložených zdrojů. Jde tedy o takové využití zdrojů, kterým je dosaženo největší kvality produktů a maximálního objemu výroby. V praxi se nejčastěji používá ke zjišťování, zda organizace (či určitý stroj) nespotebováá více, než je potřeba. Při zvyšování efektivnosti se jedná o balancování přiměřenosti nákladů a celkového užitku (ManagementMania.com).

$$\text{efektivnost (produktivita)} = \frac{\text{výstup}}{\text{vstup}}$$

„Takové použití ekonomických zdrojů, které přináší maximální úroveň uspokojení dosažitelnou při daných vstupech a technologiích. Jiné pojetí efektivnosti – pokud existuje více prospěšných činností, je situace efektivní tehdy, jestliže jedna z těchto činností nemůže být zvýšena bez současného snížení jiné činnosti“ (Macáková, 2010).

2.2 Nákladové funkce

Nákladové funkce vyjadřují vztah objemu výroby a nákladů potřebných pro jeho zajištění. Aby bylo možné náklady efektivně řídit, je potřebné sledovat jejich vývoj v čase.

Aby při výrobě bylo dosaženo přiměřeného zisku, je důležité náklady na výrobu proporcionalizovat. František Střeleček (2007), dělí náklady takto:

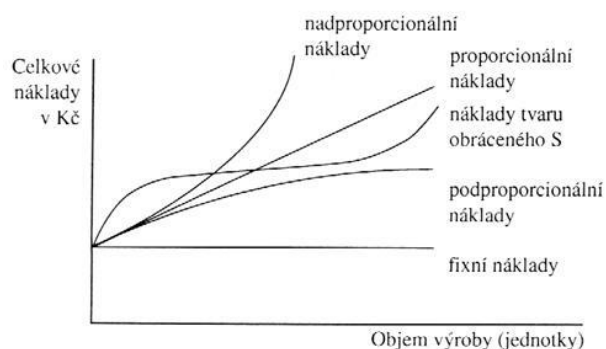
- proporcionalní,
- stálé (fixní),
- nadproporcionalní,
- podproporcionalní.

„Za proporcionalní náklady označujeme takové náklady, které stoupají přímo úměrně k objemu produkce. Nákladová funkce proporcionalních nákladů je vyjadřena přímkou procházející počátkem. Pro stálé náklady je charakteristické, že v rámci určitého rozsahu výroby zůstávají tyto náklady neměnné. Nákladovou funkci stálých nákladů vyjadřuje rovnoběžka s osou x ve výši stálého nákladu. Nadproporcionalní náklady vzniknou sloučením dvou nákladových druhů, a to nákladů proporcionalních a nákladů stálých.

Nadproporcionální náklady vykazují s růstem objemu výroby rostoucí efektivnost. Podproporcionální náklady se používají při projektování přípravy výroby a sestavují se ze stálých nákladů a proporcionálních nákladů“ (Střeleček, 2007).

Kombinací těchto uvedených možností vzniká nákladová funkce, u níž se ze začátku projevuje klesající tendence, později je však rostoucí (graf 1). Díky těmto vlastnostem má tvar obráceného písmene S (Synek, 2011).

Graf 1 Průběh celkových nákladů

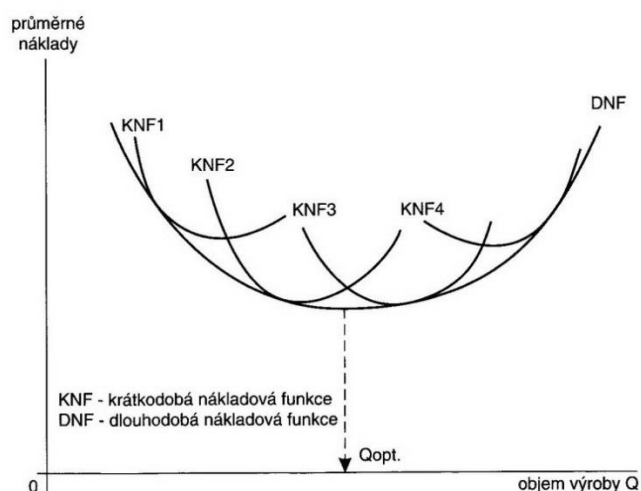


Zdroj: Synek, 2011

V krátkém období nákladové funkce charakterizují změnu pouze některých výrobních činitelů, jakou jsou například práce či spotřebované suroviny. Neměnné výrobní činitele tedy určují výrobní kapacitu, kterou je limitován objem výroby. Z toho vyplývá, že proměnné výrobní činitele vyvolávají variabilní náklady, a neměnné výrobní činitele vyvolávají fixní náklady (Synek, 2011).

Oproti tomu dlouhodobá nákladová funkce charakterizuje období, ve kterém lze změnit všechny výrobní činitele (změnit technologii, vytvořit nové výrobní kapacity, apod.). Do dlouhého období nepatří fixní náklady, pracuje se tedy pouze s marginálními a průměrnými celkovými náklady. Jak je vidět z grafu 2, dlouhodobá nákladová funkce je tvořena z částí krátkodobých nákladových funkcí a typicky má tvar písmene U.

Graf 2 Dlouhodobá nákladová funkce



Zdroj: Synek, 2011

Ekonomie plynoucí ze zvětšování objemu výroby v důsledku nákupu surovin ve velkém či specializace práce má za následek to, že dlouhodobá funkce zpočátku klesá, a tudíž v jejím nejnižším bodě je dosaženo nevyšší efektivity výroby a zároveň minimálních průměrných nákladů. Díky například nadměrnému počtu řídicích pracovníků však od tohoto bodu začíná růst. Neefektivnost výroby se zvyšuje s růstem průměrných nákladů. Tvar dlouhodobé nákladové funkce má vliv samozřejmě i na počet podniků vyskytujících se na určitém trhu. Dlouhodobé nákladové funkce jsou nedílnou součástí při rozhodování manažerů například o velikosti podniku či druhu použité technologie (Synek, 2011).

2.3 Nákladové optimum

Hlavním cílem podniku je dosahovat požadovaných výstupů při minimálních nákladech. Podnik tedy provádí porovnání dosažených výstupů s náklady, které byly na tento výstup vynaloženy. Množství a cena používaných vstupů ovlivňují výši nákladů. Maximální objem produkce, který je možné vyrobit určitou kombinací výrobních faktorů při dané úrovni technologie, vyjadřuje produkční funkce. V dlouhém období se pracuje se dvěma výrobními zdroji, a to například s prací a kapitálem, a zvažuje se proměnlivost těchto faktorů. Produkční funkce se dvěma vstupy je znázorněna pomocí izokvanty, která představuje kombinaci výrobních faktorů, pomocí nichž je vyroben stejný objem produkce.

„Jednotlivé výrobní faktory získává výrobce za různé ceny, a proto musíme mezní produkt jednotlivých výrobních faktorů porovnávat s jejich cenami. Hledáme totiž takovou

kombinaci výrobních faktorů, která umožní vyrobit daný objem produkce s minimálními náklady“ (Macáková, 2010).

Optimální kombinace vstupů se nachází v bodě, kde se linie celkových nákladů dotkne izokvanty. Změna výstupu (objem produkce) na základě změny vstupu (práce nebo kapitál) o jednotku zachycuje mezní produkt. V bodě nákladového optima je poměr mezního produktu výrobních faktorů stejný jako ceny výrobních faktorů. Tento vztah je dán poměrem:

$$\frac{MP_L}{MP_K} = \frac{P_L}{P_K}$$

kde: MP_L – mezní produkt práce,

MP_K – mezní produkt kapitálu,

P_L – cena práce,

P_K – cena kapitálu.

„Firma bude dosahovat nákladového optima za předpokladu, že mezní produkt z jedné koruny, vynaložené na nákup vstupů, bude u obou výrobních faktorů stejný“ (Macáková, 2010).

Izokvanta nám tedy ukazuje všechny možné kombinace dvou výrobních faktorů, při kterých zůstane stejný objem produkce. Naproti tomu izokosta znázorňuje všechny kombinace dvou vstupů, které může firma nakoupit při daných cenách. Tedy izokosta ukazuje technologické možnosti a bere tak v úvahu i finanční prostředky, které je firma schopna vynaložit na určitý rozsah produkce. Pokud je tedy brán v úvahu jak objem financí, tak i ceny výrobních faktorů, je jasným omezením rozpočet firmy. Jsou-li uvažovány dva výrobní vstupy, a to práce a kapitál, pak nákladový rámec firmy vyjádříme následovně:

$$TC = (P_L * L) + (P_K * K)$$

kde: TC – celkové náklady,

P_L – cena práce,

P_K – cena kapitálu,

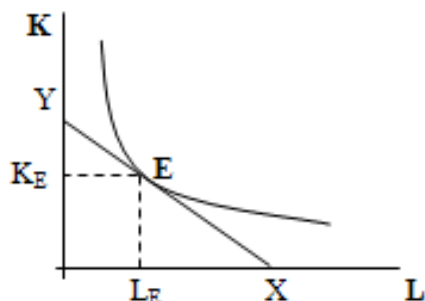
L – množství práce,

K – množství kapitálu.

(Jurečka, 2013).

„Obecně je možné konstatovat, že firma maximalizuje svůj výstup, když své disponibilní finanční zdroje vynaloží takovým způsobem, že mezní produkt z jedné (poslední) koruny vynaložené na nákup vstupů bude u všech výrobních faktorů stejný“ (Jurečka, 2013).

Graf 3 Nákladové optimum firmy



Zdroj: Macáková, 2010

2.4 Klasické teorie řízení nákladů

Klasické metody řízení nákladů jsou velmi obsáhlým tématem, a proto v této části práce budou uvedeny pouze některé příklady, které budou stručně popsány.

2.4.1 Analýza bodu zvratu

Výkony, které firma provádí, vyvolávají na jedné straně náklady a na druhé straně výnosy, které jsou nositeli ekonomického prospěchu. Ze získaných výnosů se nejprve uhradí vynaložené náklady a teprve zbytek (tedy přebytek) výnosů přináší zisk (Král, 1997).

Dělení nákladů podle druhů nám nepostačí k důkladné nákladové analýze. Proto je důležité sledovat i jiné struktury nákladů. Jednou z možností je provedení analýzy bodu zvratu (Marek, 2009).

Bodem zvratu se rozumí takový objem produkce, při kterém dosažené výnosy pokrývají pouze vynaložené náklady a nevzniká tak ani zisk, ani ztráta (Hradecký, Král, 1995).

V bodě zvratu se celkové náklady rovnají celkovým tržbám. Tržby se spočítají jako součin objemu produkce a ceny. Celkové náklady se získají součtem variabilních a fixních nákladů. Výše variabilních nákladů je dána součinem jednotkových nákladů a objemu produkce (Marek, 2009).

Objem produkce, při které je hospodářský výsledek nulový, spočítáme takto:

$$q(BZ) = \frac{FN}{p - b}$$

kde: $q(BZ)$ – objem výkonů (v měrných jednotkách), při němž je dosaženo bodu zvratu

FN – celkové fixní náklady

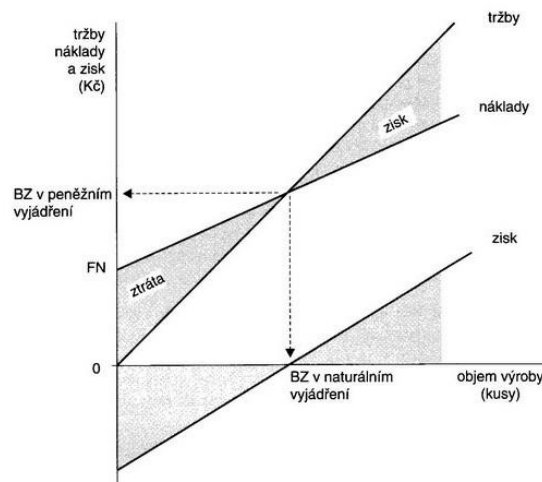
p – cena za jednotku výkonu

b – jednotkové variabilní náklady

Částka, která podniku zůstane po prodeji výkonů, se získá tak, že od ceny výkonu (p) jsou odečteny jednotkové variabilní náklady výkonu (b). Tato částka slouží v první řadě k úhradě fixních nákladů a až poté začne tato částka přispívat k tvorbě zisku. Rozdíl mezi cenou a variabilními náklady je označován jako příspěvek na úhradu fixních nákladů či jako marže. Bod zvratu tedy udává, kolik jednotkových marží musí podnik vygenerovat, aby pokryl své fixní náklady (Popesko, Papadaki, 2016).

Jak je patrné z grafu 4, bod zvratu může být vyjádřen nejen v naturálních jednotkách, ale i v peněžních. Peněžní vyjádření bodu zvratu tvoří tržby a vyjadřuje naturální objem výroby, při kterém je zisk nulový (Synek, 2011).

Graf 4 Grafická analýza bodu zvratu



Zdroj: Synek, 2011

„Analýzu bodu zvratu by si měl provést každý podnikatel před tím, než se rozhodne, zda má či nemá pro něho smysl pustit se do výroby nebo do jiného podnikání. Analýza bodu

zvratu nám odpoví na otázku, kolik výrobků musí podnik minimálně vyrobit, aby dosáhl zisku a jeho podnikání tak dávalo smysl“ (Marek, 2009).

2.4.2 Analýza nákladovosti

Analýza nákladovosti je jednou z možností zjištění rentability vloženého kapitálu. Pro podnik je důležité znát výši nákladů, které byly vynaloženy na dosažení daných výnosů nebo jiných činností podniku. K tomuto zjištění pomáhá právě analýza nákladovosti. Jedná se tedy nejčastěji o poměr celkových nákladů k celkovým výnosům. Tento poměr se používá hlavně z toho důvodu, že výnosy vyjadřují nejrozsáhlejší veličinu, zobrazující zvýšení ekonomického prospěchu podniku. Žádoucí výše hodnoty ukazatele celkové nákladovosti z výnosů by měla být menší než 1. V opačném případě totiž podnik negeneruje zisk, ale je ve ztrátě.

Jak je již známo, rozdíl mezi náklady a výnosy také zobrazuje výsledek hospodaření podniku. Při tvorbě analýzy nákladovosti je tedy nejčastěji vycházeno z výkazu zisku a ztráty (Marek, 2009).

2.4.3 Nákladový controlling

Controlling je někdy zařazován do moderních metod řízení, avšak v dnešní době je používán tak často, že ho lze označit i za klasickou metodu. Controlling neznamena jenom kontrolu, je podstatné ho chápat mnohem komplexněji, a to především ve smyslu řízení, kdy samotná kontrola je jeho součástí (Synek, 2011).

Mann a Mayer ve své knize Controlling (1992) definovali controlling takto: *„Controlling je systém pravidel, který napomáhá dosažení podnikových cílů, zabraňuje překvapením a včas rozsvěcuje červenou, když se objeví nebezpečí, vyžadující v řízení příslušná opatření.“*

Dříve byl controlling zaměřen pouze na sběr dat, avšak s postupem času se jeho funkce rozšiřovaly. Později se začal zabývat i kontrolou hospodárnosti a vypracováváním zlepšovacích návrhů, až přešel do svého nejvyššího stupně, kde je zaměřený na řízení. Vytvořil tak vlastní systém řízení, který využívá všechny informace z oblasti plánování a kontroly.

Miroslav Synek (2011) dále charakterizuje controlling podle tří základních principů:

- orientace na cíl, kde se controlling přímo podílí na stanovení podnikových cílů,

- orientace na úzké profily, kdy smyslem controllingu je vybudování vhodného informačního systému,
- orientace na budoucnost, minulost je důležitá jen v případě, že pomůže předcházet problémům.

Controlling je zaměřený především na řízení zisku, ovšem to neznamená, že by nemohl být aplikován ne na celý podnik, ale pouze na jednotlivé útvary. Každý útvar totiž vytváří svoje náklady, proto se zde aplikuje tzv. nákladový controlling. Nákladový controlling je důležitý hlavně z důvodu plánování, rozpočtování a vyhodnocování nákladů, protože bez toho by mohlo dojít k nekontrolovatelnému nárůstu nákladů. V současné době se největší pozornost věnuje zejména fixním nákladům. Controlling je nezbytnou součástí i plánování, kde zajišťuje poradenství pro podnikový management. Jak již bylo zmíněno, základní funkcí controllingu je tedy kontrola, ovšem controlling neprovádí kontrolu všech naplánovaných veličin, ale pouze těch, které jsou podstatné pro dosažení podnikových cílů (Synek, 2011).

Pro jednotlivé aktivity a oddělení v organizaci je důležitá tvorba a příprava rozpočtů. Tvorba rozpočtů se nazývá rozpočtování nebo také rozpočetnictví. Cílem rozpočetnictví je samotné sestavení a následné vyhodnocení rozpočtů (Šoljaková, Fibírová, 2010).

Principy rozpočtování:

- provázanost jednotlivých rozpočtů,
- komunikace osob zapojených do procesu,
- stanovení konkrétních pravomocí a odpovědností,
- slučitelnost cílů a motivace,
- kontrolní funkce, měření a zhodnocení výkonnosti rozpočtu.

(Petřík, 2009)

„Controlling se stává samostatným dílčím systémem řízení. Pojem systém controllingu se stává označením funkčního, respektive institucionálního podsystemu řízení podniku, který plní funkci controllingu. V návaznosti na systémový přístup se systémy controllingu skládají opět z řady dílčích podsystemů a prvků: úloh controllingu, organizace controllingu a nástrojů controllingu“ (Eschenbach, 2000).

2.4.4 Kalkulace nákladů

2.4.4.1 Definice kalkulace

Kalkulace patří mezi historicky nejstarší a v současné době také mezi nejrozšířenější nástroje používané pro hodnotové řízení podniku. Jelikož existuje několik metod stanovení kalkulací, i různí autoři definují kalkulace různě.

„V nejobecnějším slova smyslu se kalkulací rozumí 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“ (Král, 2010).

Sledování nákladů se provádí pomocí kalkulace vlastních nákladů. Důvodů, proč sestavovat kalkulace, je hned několik. V podniku slouží k sestavování rozpočtů, k rozboru hospodárnosti výroby, k limitování nákladů apod. Kalkulace udává písemný přehled složek nákladů a jejich úhrn na kalkulační jednici. Kalkulační jednice je určitý výkon vyměřený měřicí jednotkou, např. jednotkou hmotnosti či množství. Složky nákladů se dále člení na kalkulační položky, ty jsou obsaženy v kalkulačním vzorci. Kalkulační vzorec se skládá ze dvou hlavních skupin nákladů, a to nákladů přímých a režijních (též někdy označovaných jako nepřímé náklady). U přímých nákladů není podstatné místo jejich vzniku, ale přiřazují se přímo jednotlivým výrobkům. Nepřímé náklady nelze stanovit přímo na kalkulační jednici a jsou to náklady vynakládané na celé množství výrobků nebo na zajištění chodu podniku (Synek, 2011).

2.4.4.2 Metody kalkulace

„Metodou kalkulace rozumíme způsob stanovení jednotlivých složek nákladů na kalkulační jednici. Metody kalkulace závisí na předmětu kalkulace, tj. na tom, co se kalkuluje, na způsobu přičítání nákladů výkonům, na požadavcích kladených na strukturu a podrobnost členění nákladů“ (Synek, 2011).

Helmut Lang ve své knize Manažerské účetnictví (2005) uvádí následující kalkulační metody:

- kalkulace dělením,
- kalkulace s ekvivalenčními (poměrovými) čísly,
- kalkulace přírážková,
- kalkulace se sazbou za strojní hodinu,

- kalkulace sdružených výrobků,
- kalkulace prodejních cen.

Nejjednodušší metoda kalkulace je kalkulace dělením. Náklady na jednotku výkonu jsou dány jako podíl celkových nákladů organizace a počtu jednotek výkonu. Tato kalkulace má největší využití v podnicích poskytujících služby nebo v průmyslových podnicích (Popesko, Papadaki, 2016).

Kalkulace s poměrovými čísly se používá u výrobků, u nichž by bylo zjišťování výrobních nákladů složité, tedy u výrobků odlišujících se pouze tvarem, velikostí či jakostí. Při této metodě se stanovují poměrová čísla, která se zvolí podle poměru spotřeby času na výrobu.

U přírážkové kalkulace jsou náklady děleny do dvou skupin, a to na náklady přímé a režijní. Přímé náklady jsou stanovené přímo na kalkulační jednici a režijní náklady jsou vypočítány jako přírážka k nákladům přímým. Přírážka je stanovena buď sazbou, nebo procentem. Tato kalkulace bude použita u různorodých výrobků nebo v sériové výrobě (Synek, 2011).

Kalkulace se sazbou za strojní hodinu se zabývá otázkou automatizace výroby. V dnešní době je v podniku již více strojové práce než práce lidské, a proto jsou stroje a jejich životnost vhodnějším kritériem pro rozvrhování režijních nákladů. Stanovení nákladů na strojní hodinu je dáno sazbou, která se spočítá jako podíl nákladů na stroj a životnost stroje.

Při určitém výrobním procesu vznikají společně s výrobou hlavních výrobků i užitkovatelné vedlejší produkty. S touto úvahou pracuje kalkulace sdružených výrobků. Existují dvě metody výpočtu, a to metoda tržní ceny a metoda zůstatkové hodnoty.

Kalkulace prodejních cen vychází z toho, že k nákupní ceně se přičtou určité přírážky, které poté společně s prodejní cenou a vlastními náklady výroby tvoří prodejní cenu (Lang, 2005).

2.5 Moderní metody řízení nákladů

2.5.1 Důvod vzniku moderních metod

V současné době se podnikatelské prostředí vyznačuje velkým tlakem na podnik, a to hlavně z důvodu tlaku na samotné náklady podniku. Podniky proto často reagují špatně a ve snaze náklady co nejrychleji snížit je bezmyšlenkovitě osekají, což mívá negativní dopad na jejich schopnost tvořit zisk či na image firmy.

Aby náklady nebyly považovány za neovlivnitelné a byl kladen důraz i na cílové ovlivňování nákladů a ne pouze na modelování budoucího vývoje, vzniklo tzv. moderní manažerské účetnictví, také označované jako management nákladů.

Snižování nákladů může mít vliv na snížení hodnoty a kvality výkonů, proto by mělo být prováděno plánovaně a s rozmyslem. Musíme si uvědomit, že jednotlivé druhy nákladů jsou propojeny s výstupy. Proto například při zvýšené automatizaci výroby dojde ke snížení mzdových nákladů, ale zároveň vzrostou odpisy strojů. Tento příklad je jen jedním z mnoha, který poukazuje na to, že v posledních letech se podstatně změnila struktura nákladů firem a s tím související nárůst režijních nákladů na úkor nákladů jednicových. Ve výrobě se totiž používá stále menší množství materiálu, zkracuje se životní cyklus výrobku a požadavky zákazníků na produkty jsou stále náročnější (Popesko, Papadaki, 2016).

2.5.2 Kalkulace nákladů podle aktivit (ABC)

Hlavním důvodem vzniku této kalkulace byly zvyšující se nároky manažerů na kalkulace a fakt, že tradiční kalkulační metody vedly často ke zkresleným výsledkům. V současné době neustále vzrůstá tlak konkurence a na manažery je kladen stálý tlak kvůli snižování nákladů. Kalkulace podle nákladů pomáhá manažerům určit nejenom druh a způsob snížení nákladů, ale hlavně jsou zde náklady označeny podle toho, kde byly opravdu spotřebovány, výše zmíněná kalkulace tedy přiřazuje náklady výkonům, které vedly ke vzniku daných nákladů (Brierley, Cowton, Drury, 2007).

U ideálního kalkulačního systému je podstatné, aby odrazil celý podnik a sledoval čas i úsilí potřebné k výrobě a prodeji každého produktu. Takový kalkulační systém by pak mohl odhalit nevhodné aktivity a ukončit ty funkce, které nepřidávají žádnou užitou hodnotu. Při aplikování tradičních účetních systémů je podíl režijních nákladů vztažen přímo k objemu výroby, avšak při využití metody ABC se ukazuje, že například maloobjemové produkty nesou větší podíl režie (Doyle, 2006).

Náklady jsou často sledovány podle funkční struktury, což často neodpovídá skutečným nákladům podnikových činností a jejich vztahu k podnikovým výkonům. Kalkulace nákladů podle aktivit (Activity-Based Costing, ABC) tedy usiluje o odhalení skutečné příčiny vzniku nákladů a přiřazení nákladů produktům, které tyto náklady skutečně spotřebovaly. ABC kalkulace předpokládá, že náklady mohou být řízeny a ovlivňovány pomocí řízení podnikových aktivit (Popesko, Papadaki, 2016).

Cílem metody ABC je identifikovat faktory skryté za každou aktivitou a určit všechny náklady s ní související. Nevýznamné úkoly, které nepřidávají hodnotu ve smyslu kvality ani přitažlivosti pro zákazníka, metoda ABC přesně identifikuje.

Přístup metody ABC se nejčastěji používá ve firmách, které prodávají na rozmanitých trzích, vyrábějí velkoobjemové a maloobjemové produkty, a které se zaměřují na různé tržní segmenty (Doyle, 2006).

2.5.2.1 Aktivita

Základním prvkem alokace nákladů jsou aktivity. Aktivita je důležité správně definovat. ABC kalkulace předpokládá, že aktivity jsou dílčími prvky procesů probíhajících v organizaci. Aktivita se tak skládá z homogenních souborů úkonů, které vedou k danému cíli. Jako příklad lze určit aktivitu pojmenovanou jako „balení“, do této aktivity budou patřit všechny činnosti potřebné k zabalení produktu. Různé aktivity mají různý vztah k podnikovým výkonům, to znamená, že i náklady spojené s těmito aktivitami se mohou měnit v závislosti na celé řadě faktorů. Aktivitám by tedy měly odpovídat relevantní skupiny nákladů. Předmětem spotřeby výkonu jednotlivých aktivit je nákladový objekt. Nákladovým objektem může být jak výrobek, služba nebo materiálová položka, tak i zákazník. ABC systém určuje objem jednotek aktivit, spotřebovaných určitými nákladovými objekty (Popesko, Papadaki, 2016).

„Nejvýznamnějším výstupem ABC kalkulace je pravděpodobně její schopnost měřit výkon aktivit, míru využití instalovaných kapacit a nevyužité, respektive proplývané náklady“ (Popesko, Papadaki, 2016).

2.5.2.2 Nevýhody

Největším problémem při aplikaci metody ABC je časová náročnost a množství dat. Dalším podstatným problémem je zabírání se nadměrnými detaily. Analýza by měla sledovat významné podnikové procesy, nikoli individuální útvary. Je také důležité si uvědomit,

že rozdílné produkty, klienti a distribuční kanály vytvářejí odlišné požadavky na zdroje organizace.

2.5.3 Řízení nákladů podle aktivit (ABM)

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

Metoda AMB vychází z metody ABC, kdy tyto metody spolu velice úzce souvisí, a proto bývá někdy velmi obtížné rozlišit, kde končí metoda ABC a začíná AMB. Z tohoto důvodu se někdy označuje jako ABC/M (Activity-Based Cost Management), což lze přeložit jako procesní řízení nákladů.

AMB zahrnuje soubor nástrojů, společně s ekonomickými daty, které jsou přizpůsobeny danému manažerskému rozhodnutí. Kalkulační systém patří do nástrojů manažerského účetnictví. AMB systém propojuje oblast firemního strategického plánování s oblastí operativního reportingu. Z tohoto propojení vzniká zpětná analýza kritických faktorů úspěchu (Popesko, Papadaki, 2016).

Základními úkoly ABM jsou identifikace činností prováděných v organizaci a určení podnikových nákladů z hlediska času a kvality. Ke splnění těchto úkolů se používají tři složky: analýza aktivit, nákladová analýza a analýza měření výkonu, jejímž cílem je určit výkon a jeho příslušná opatření.

Výhodou ABM je, že pomáhá odvodit přesnější cíle, identifikuje a snižuje možné náklady ve výrobě a zlepšuje kvalitu tvorby cen díky přesnější kalkulaci služeb (Baker, 1998).

2.5.4 Ostatní optimalizační nákladové metody

Za tyto metody jsou považovány nové metody, které vytváří tlak na snižování nákladů. Miroslav Synek je v knize Manažerská ekonomika (2011) člení následovně:

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

Boris Popesko a Šárka Papadaki (2016) mezi ně řadí ještě benchmarking.

Benchmarking je založen na srovnávání výkonů, nákladový benchmarking je pak založený na srovnávání nákladových veličin. Nákladový benchmarking (BM) patří mezi základní nástroje nákladového řízení a jeho cílem je sledování nákladů v celém hodnotovém řetězci. Hlavním úkolem BM je odhalit potenciál ke zlepšení využívání režijních nákladů. Mezi výhody BM patří podpora týmové práce a identifikace konkurenčních nevýhod. Naproti tomu do nevýhod můžeme zahrnout složité opatřování dat či časovou náročnost BM (Popesko, Papadaki, 2016).

Outsourcing představuje delegování některých podnikových činností na jiné subjekty. Hlavní výhodou je soustředění podniku na hlavní předmět činnosti. Outsourcing tak redukuje celkové náklady a šetří vlastní a cizí kapitál. Mezi nevýhody pak patří případná ztráta kontroly a přehlednosti některých činností a možná ztráta know-how.

Na velmi podobném principu jako outsourcing funguje i offshoring. Ovšem offshoring přenáší podnikové úkoly na externí firmy nebo dceřiné společnosti sídlící v zahraničí. Cílem je hlavně snížení mezd, které jsou v rozvojových zemích o dost nižší než v tuzemsku.

V podniku se často nacházejí nevyužité výrobní kapacity či služby, které by daný podnik mohl nějak využít. K tomu může sloužit přijetí externích zakázek. Tento krok se nazývá insourcing (Lang, 2005).

Franchising je zvláštní druh systému pro rozšiřování podnikání a distribuci zboží nebo služeb. Franchising představuje vztah mezi franchisorem (poskytovatelem) a franchisantem (příjemcem) franchisy. Franchisor poskytuje franchisantovi know-how, kapitál a svou značku na základě licenční smlouvy. Výměnou za to franchisant platí poplatky a provozuje samostatný podnik pod značkou franchisora (Seid, Thomas, 2006).

2.5.5 Moderní metody rozpočtování

Po vzniku nového pojetí rozpočtů již rozpočty nediktovaly organizačním jednotkám, co mají plnit, nenařizovaly, co musí vyrábět a ani již nedefinovaly hodnocení a odměňování pracovníků. Organizace, které používají moderní metody rozpočetnictví, tedy směřují k pružnějšímu a efektivnějšímu plánování a hodnocení nákladů a výnosů.

2.5.5.1 Activity-Based Budgeting

Activity-Based Budgeting (ABB) se překládá jako rozpočtování podle aktivit. Patří do nástrojů procesního řízení a souvisí jak s kalkulací podle aktivit, tak s nástroji řízení podle aktivit. U ABB je podstatné to, že hodnoty podniku se vykonávají skrz aktivity podniku, a proto se ABB zaměřuje právě na pochopení daných aktivit a jejich vztahu k tvorbě hodnoty.

Prvním krokem při tvorbě ABB je definování kritických faktorů úspěchu. Všechny faktory musí být převedeny do měřitelných veličin. Dále jsou vybrány aktivity, které odpovídají daným cílům podniku, zbylé se vyloučí. Následně je důležité provést předpověď pracovního zatížení, kde se stanoví počty produktů, které budou vyžadovány zákazníky. Do postupu se zahrnují i různé směrnice. Následuje analýza procesů a aktivit, analýza investic do aktivit, analýza úrovně aktivity, míra výkonu aktivit a kalkulace nákladů procesů. Posledním krokem je již samotné sestavení rozpočtu (Popesko, Papadaki, 2016).

2.5.5.2 Beyond Budgeting

Pro tento druh rozpočtu je důležitý důraz na měření výkonnosti, decentralizaci a důvěru mezi managementem a organizačními jednotkami. Díky dodržení těchto podmínek vzniká přizpůsobivý proces řízení výkonnosti organizace. Beyond Budgeting (BB) rychle a pružně reaguje na neustále se měnící tržní podmínky. Důležité je tedy definovat cíle, provádět plánování a aplikovat správný systém odměňování pracovníků. Tyto postupy se týkají řízení procesů uvnitř organizace. Pokud se určí pracovníci odpovědní za spokojenost zákazníků, určí jasná pravidla, stanoví dílčí cíle a dá se lidem volnost k provádění dílčích rozhodnutí, praktikují se principy týkající se samotného podniku (Popesko, Papadaki, 2016).

„Prostředí vysoké výkonnosti vede k udržitelnému konkurenčnímu úspěchu. Volnost v rozhodování podporuje inovativnost a odpovědnost. Týmová odpovědnost přináší důraz na tvorbu hodnoty a eliminaci plýtvání. Zákaznická odpovědnost vede k vyššímu zaměření na uspokojování zákazníků. A konečně informační kultura založená na otevřených informacích o skutečném stavu zlepšuje etické chování organizace“ (Popesko, Papadaki, 2016).

2.5.5.3 Zero-Based Budgeting

Rozpočtování s nulovým základem, tedy Zero-Based Budgeting (ZBB), se zaměřuje na rozpočty režijních nákladů či režijních útvarů. Při tvorbě rozpočtů se zde nehledí do minulosti, ale rozpočty se sestavují nové, od základu. Cílem je přezkoumání doposud

prováděných aktivit a snížení nákladů konkrétního útvaru. U ZBB existují postupy, které se rozdělí do dvou variant:

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

ZBB je oproti tradičním metodám rozpočtování časově a nákladově náročnější (Popesko, Papadaki, 2016).

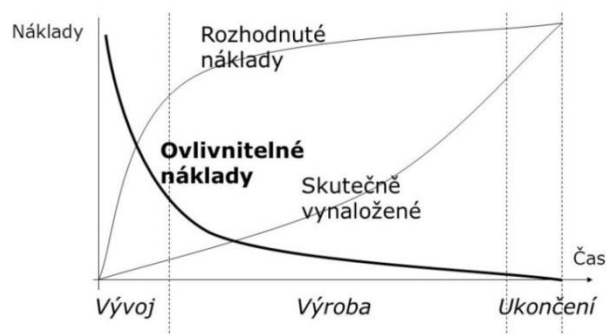
Hlavní výhodou ZBB je fakt, že díky vyhodnocování přímo od základu musí být management firmy neustále ve střehu. Manažeři musejí navíc stále přemýšlet o budoucích zdrojích, a nemají tak čas zabývat se minulostí (Doyle, 2002).

2.5.6 Strategické nástroje nákladového řízení

Strategické řízení vyhodnocuje především faktory, jako jsou potřeby zákazníků, chování dodavatelů a konkurence. Zaměřuje se tedy na podnikové okolí. Tento typ řízení vychází z dlouhodobých předpovědí vývoje, dává jasné cíle a směry pro budoucnost a pomáhá zvyšovat kvalitu managementu (Keřkovský, Vykypěl, 2006).

Strategické nákladové řízení pohlíží na náklady a výkony firmy z dlouhodobé perspektivy. Pokud se tedy na hodnotový řetězec pohlíží s odstupem, je jasné, že celý životní cyklus výrobku je spojen s určitými náklady. Nejdůležitějším okamžikem pro rozhodování nákladů jsou však předvýrobní etapy, protože ve chvíli, kdy se výroba rozběhne, již není moc možností, jak náklady řídit či ovlivňovat. Pokud je průběh nákladů po celou dobu životnosti produktu rovnoměrný, nazýváme tyto náklady jako náklady skutečně vynaložené. Jestliže je o vynaložení budoucích nákladů již rozhodnuto, ale reálně nejsou vynaloženy, hovoří se o těchto nákladech jako o rozhodnutých nákladech (Popesko, Papadaki, 2016).

Graf 5 Skutečně vynaložené a rozhodnuté náklady



Zdroj: Šoljaková, 2003

„Cílem nástrojů strategického nákladového řízení je tedy zaměřit se na náklady předvýrobních etap a najít cesty k jejich ovlivňování, stejně jako brát v úvahu náklady vznikající v průběhu všech etap výrobního cyklu výkonu“ (Šoljaková, 2003).

Existují dvě metody strategického řízení nákladů, a to kalkulace cílových nákladů a kalkulace životního cyklu výrobku.

2.5.6.1 Kalkulace cílových nákladů

Tato kalkulace se zaměřuje právě na předvýrobní fázi produktu, kde je jejím cílem prověřit všechny možnosti snížení nákladů a poté definovat výrobek, který splňuje všechna očekávání a požadavky zákazníků. Takový výrobek by měl podniku přinést požadovaný zisk. Kalkulace cílových nákladů je orientovaná převážně na zákazníka a na prvním místě stojí vždy cena. Tento typ kalkulace se nejčastěji používá při výrobě složitých výrobků a v odvětvích s vysokou konkurencí (Šoljaková, 2003).

2.5.6.2 Kalkulace životního cyklu výrobku

Kalkulace životního cyklu se na rozdíl od kalkulace cílových nákladů zaměřuje na náklady, které vznikají v průběhu celého životního cyklu výrobku. Při této kalkulaci se uvažují náklady na výzkum a vývoj, náklady spojené s ukončením výrobního cyklu a respektují se změny ceny v průběhu životního cyklu (Šoljaková, 2003).

3 METODIKA

Cílem praktické části této bakalářské práce je zhodnocení jednání a počínání při řízení nákladů. Náklady budou kvantifikovány do jednotlivých skupin a propojeny s výrobními faktory.

Hlavním cílem práce bude provést analýzu struktury nákladů a případně navrhnout opatření, která povedou ke zvýšení výkonnosti a efektivnosti podniku. Tento cíl bude proveden prostřednictvím případové studie konkrétního podniku.

Pro vypracování praktické části práce byly také stanoveny dílčí cíle, a to:

1. zhodnocení finanční situace podniku,
2. provedení analýzy struktury nákladů,
3. vytvoření návrhu ke snížení nákladů,
4. provedení analýzy bodu zvratu,
5. pokus o vyjádření průběhu krátkodobé nákladové funkce podniku,
6. srovnání analyzovaného podniku s konkurencí,
7. porovnání plánovaných hodnot se skutečností.

Tyto cíle budou splněny na základě analýzy struktury nákladů společnosti s fiktivním názvem LUXORY a. s. K vypracování případové studie a práci s cíli budou sloužit interní doklady podniku. Jedná se zejména o výkaz zisku a ztráty a rozvahu za období od roku 2013 do roku 2015 a další interní doklady. Mezi konkrétní interní doklady lze zahrnout výstupy z vnitropodnikového účetnictví, kalkulace formou krycího příspěvku, hodnotu plánovaných nákladů, a to vše za roky 2014 a 2015.

Před zahájením práce proběhl řízený rozhovor s finančním ředitelem podniku, na jehož základě byly stanoveny tři hypotézy. Všechny hypotézy se odvíjí od faktu, že podnik je zaměřen převážně na zakázkovou výrobu. Hodnota v první hypotéze vychází ze stanovených cílů podniku. Další dvě hypotézy poukazují na skutečnost, že v roce 2014 nastoupil do podniku nový finanční ředitel, který neměl dostatečné poznatky o podniku. Za pomoci konkrétních výpočtů a výsledků praktické části budou v závěru práce tyto hypotézy potvrzeny či vyvráceny.

- I. Zisková marže podniku LUXORY a. s. je ve všech analyzovaných letech vyšší než 2 %.

II. Celkové výnosy a náklady byly v roce 2014 v plánu nadhodnoceny, na rozdíl od roku 2015.

III. U vybraných položek, tj. tržeb za vlastní výrobky, zboží a služby a osobní náklady, nebyla překročena maximální odchylka mezi skutečností a plánem o 20 %.

1. Zhodnocení finanční situace podniku

Ke zhodnocení finanční situace podniku budou sloužit data z výkazů účetní závěrky za období 2013–2015. Díky těmto výkazům bude znázorněn vývoj jednotlivých rozvahových a výsledkových položek. Vertikální analýza bude sloužit k procentnímu vyjádření jednotlivých položek nákladů a výnosů k celkovým hodnotám. Pro výpočet budou sloužit celkové výnosy, resp. celkové náklady, které budou použity jako základna.

V dalším kroku budou zhodnoceny poměrové ukazatele podniku, které umožňují získat rychlou představu o finanční situaci podniku. Poměrové ukazatele také pracují s položkami rozvahy a s výkazem zisku a ztráty. Využity budou konkrétně ukazatele celkové zadluženosti, krytí dlouhodobého majetku vlastním kapitálem, koeficient samofinancování, běžná likvidita, hotovostní likvidita, rentabilita tržeb, rentabilita vlastního kapitálu, obrat pohledávek a obrat závazků.

- Vertikální analýza = jednotlivé položky nákladů (výnosů) / celkové náklady (výnosy)
- Celková zadluženost = cizí zdroje / aktiva celkem
- Krytí dl. majetku vl. kapitálem = vlastní kapitál / dlouhodobý majetek
- Běžná likvidita = oběžná aktiva / krátkodobé cizí zdroje
- Hotovostní likvidita = krátkodobý finanční majetek / krátkodobé cizí zdroje
- Rentabilita tržeb = zisk / tržby
- Rentabilita vlastního kapitálu = čistý zisk / vlastní kapitál
- Doba obratu pohledávek = (průměrný stav pohledávek / tržby) * 360
- Doba obratu závazků = (krátkodobé závazky / tržby) * 360

(Knápková, Pavelková, Šteker, 2013)

- Koeficient samofinancování = vlastní kapitál / celková aktiva

(Jadviščák, 2011)

2. Analýza struktury nákladů

Tato část práce bude zaměřena na seskupení nákladů dle jednotlivých nákladových druhů. Následně budou tyto položky stručně popsány a bude zhodnocen vývoj těchto nákladových druhů.

Dalším krokem dojde k rozčlenění nákladů na fixní a variabilní.

Pro zhodnocení nákladovosti bude zvolen ukazatel celkové nákladovosti z výnosů.

Celková nákladovost z výnosů = celkové náklady / tržby za prodané zboží.

(Růčková, Roubíčková, 2012)

3. Návrh optimalizace nákladů

V této kapitole bude vytvořen stručný návrh ke snížení některých nákladů podniku. Konkrétně se bude jednat o náklady na telekomunikační služby a náklady cizího kapitálu.

U nákladů vynaložených na telekomunikační služby bude provedena jejich analýza na základě interních dat a dále bude navržen způsob snížení těchto nákladů v rámci vhodného tarifu. Dále dojde ke zhodnocení nákladů na cizí kapitál a bude provedena analýza leasingu. Následně dojde k poptání jednotlivých poskytovatelů těchto služeb, jejichž nabídky budou sloužit k porovnání s daty podniku LUXORY a.s.

4. Analýza bodu zvratu

Analýza bodu zvratu bude provedena na základě skutečných hodnot z roku 2014. Na základě interních informací společnosti bude propočtem stanovena průměrná cena na jeden kus výrobku. Stejným postupem budou stanoveny i variabilní náklady na jednotku produkce. Bod zvratu bude vypočten při nulové rentabilitě a znázorněn v grafu:

$$q(BZ) = \frac{FN}{p - b}$$

kde: $q(BZ)$ – objem výkonů (v měrných jednotkách), při němž je dosaženo bodu zvratu,

FN – celkové fixní náklady,

p – cena za jednotku výkonu,

b – jednotkové variabilní náklady.

(Popesko, Papadaki, 2016)

5. Vyjádření průběhu nákladové funkce

Nákladové funkce budou sestaveny na základě fixních a variabilních nákladů. Bude vytvořena funkce krátkodobého charakteru, a to za využití metody klasifikační analýzy. Výchozími daty pro sestavení krátkodobé nákladové funkce budou výkazy posledního analyzovaného roku 2015.

Prvním krokem při jednoduché klasifikační analýze bude výpočet průměrné ceny na jeden kus výrobku. Objem produkce bude pevně stanoven.

Po propočtu průměrné ceny a položky fixních a variabilních nákladů za rok 2015 bude sestavena funkce ve tvaru:

$$N = F + hQ$$

kde: N – celkové náklady,
F – fixní náklady,
Q – množství produkce,
h – variabilní náklady na jednotku produkce.

(Fibírová, 2007)

6. Srovnání analyzovaného podniku s konkurencí

K porovnání podniku s konkurencí bude sloužit benchmarking. Samotný benchmarking se skládá s přípravné fáze, analýzy a realizace. K samotnému srovnání dojde na základě poměrových ukazatelů, které již byly zmíněny výše. Bude se jednat například o ukazatele celkové zadluženosti, rentability tržeb, pohotové likvidity apod.

7. Porovnání plánovaných hodnot se skutečností

V této části bakalářské práce dojde k zaměření na určité položky z plánu a následně dojde formou logického úsudku a za pomoci poměrových indexů k jejich porovnání se skutečností.

4 PRAKTICKÁ ČÁST

V teoretické části byly zmíněny některé postupy a metody, které budou v praktické části aplikovány na zvoleném podniku. Pro účely této práce ovšem nebude na přání majitelů uváděn konkrétní název podniku, ale bude používán fiktivní název společnosti LUXORY a. s. Ze stejného důvodu bude pracováno i se zkreslenými údaji a částkami. Daný podnik byl ochotný poskytnout veškeré informace a výkazy potřebné ke zpracování této práce.

4.1 Charakteristika společnosti LUXORY a. s.

Společnost s fiktivním názvem LUXORY vznikla v roce 1993 jako rodinná firma v Polné na Vysočině. Do roku 2005 byla společnost společností s ručeným omezením, poté, až do současnosti, vystupuje jako akciová společnost. Sídlo společnosti bylo po dlouhé roky právě v Polné, ale před několika lety se sídlo přemístilo do krajského města, tedy do Jihlavy. Jedná se o společnost, jejímž předmětem podnikání je truhlářství a koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a samotný prodej. Firma produkuje přes dvě desítky modelových řad dveří, což přispívá k tomu, že její výrobky jsou prodávány do různých zemí světa.

Nabídka firmy je tvořena z těchto komponentů:

- dveře,
- zárubně,
- kování (kliky),
- doplňky.

Součástí nabídky je i samotná montáž dveří, kterou provádí zaměstnanci podniku. Firma vyrábí pouze na zakázku, takže vlastní jen malé výrobní sklady. Zbytek skladů, tedy i centrální sklad, je provozován pomocí outsourcingu. Na skladech se hlídají pouze minimální stavy zásob, proto výpočet zásob probíhá pomocí aritmetického průměru.

4.2 Finanční situace podniku

V této kapitole bude zhodnocena současná finanční situace vybraného podniku. Nejprve bude v tabulce 2 znázorněna zkrácená verze rozvahy společnosti s fiktivním názvem LUXORY a. s., a to za období 2013–2015, poté bude provedena analýza nákladových položek.

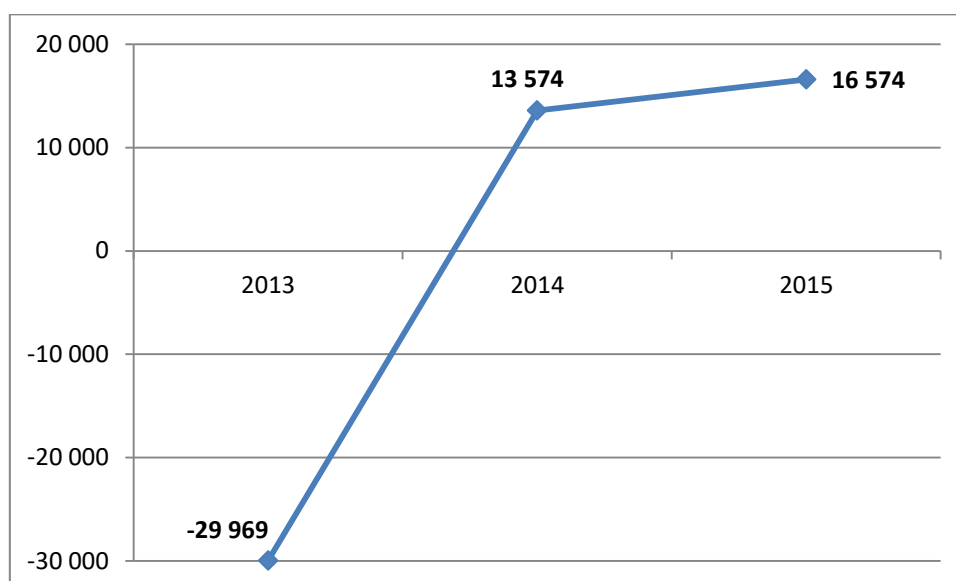
Tabulka 2 Zkrácená rozvaha podniku LUXORY a. s. za období 2013–2015 v tis. Kč

Položka		2013	2014	2015
AKTIVA CELKEM		864 784	871 717	904 045
A.	Pohledávky za upsaný ZK			
B.	Dlouhodobý majetek	509 505	499 939	465 382
B. I.	Dlouhodobý nehmotný	3 292	2 719	1 800
B. II.	Dlouhodobý hmotný	504 170	470 885	434 057
B. III.	Dlouhodobý finanční	2 043	26 335	29 525
C.	Oběžná aktiva	352 940	369 340	436 944
C. I.	Zásoby	93 186	84 035	101 163
C. II.	Dlouhodobé pohledávky			
C. III.	Krátkodobé pohledávky	75 797	81 267	86 905
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek	183 957	204 038	248 876
D. I.	Časové rozlišení	2 339	2 438	1 719
PASIVA CELKEM		864 784	871 717	904 045
A.	Vlastní kapitál	759 203	772 661	788 732
A. I.	Základní kapitál	400 000	400 000	400 000
A. II.	Kapitálové fondy	– 150	– 266	588
A. III.	Fondy ze zisku	81 800	81 800	81 800
A. IV.	VH minulých let	307 522	277 553	289 769
A. V.	Výsledek hospodaření	– 29 969	13 574	16 574
B.	Cizí zdroje	104 991	97 704	113 952
B. I.	Rezervy			
B. II.	Dlouhodobé závazky	30 697	31 371	33 644
B. III.	Krátkodobé závazky	74 294	66 333	80 308
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci			
C. I.	Časové rozlišení	590	1 352	1 361

Zdroj: vlastní zpracování, finanční výkazy podniku LUXORY a. s.

Z tabulky 2 je patrné, že větší část aktiv, konkrétně 59 %, tvoří dlouhodobý majetek, oběžný majetek je zastoupen ze 41 %. Dlouhodobý majetek je z největší části tvořen dlouhodobým hmotným majetkem, jehož hodnota se postupem let snižuje. Nehmotný majetek v průběhu let klesá, ovšem přesně naopak je tomu u finančního majetku, který se oproti roku 2013 zvýšil v roce 2015 skoro o patnáctinásobek. U oběžných aktiv mírně převažuje krátkodobý finanční majetek, avšak dlouhodobé pohledávky zde nejsou zastoupeny vůbec. Pasiva jsou tvořena převážně vlastním kapitálem, který se na celkových pasivech podílí necelými 88 %. Pouhých 12 % z celkových pasiv připadá na cizí zdroje. Podnik nemá totiž žádné rezervy ani bankovní úvěry.

Graf 6 Vývoj výsledku hospodaření podniku LUXORY a. s. za období 2013–2015 v tis. Kč



Zdroj: vlastní zpracování, finanční výkazy podniku LUXORY a. s.

Graf 6 znázorňuje vývoj výsledku hospodaření za období 2013–2015. Je patrné, že v roce 2013 podnik generoval ztrátu. Ztráta dosahovala velmi vysokých hodnot, skoro 30 mil. Kč, ale v roce 2014 se firmě povedlo ztrátu uhradit a navíc dosahovat velmi vysokého zisku, který je obdivuhodný, hlavně z důvodů právě vysoké ztráty z přechozího roku. Tato ztráta byla důsledkem špatně promyšlené marketingové akce, kterou firma podnikla. Objevilo se větší množství zákazníků, než s jakým firma počítala. Marketingový tah se tedy nepovedl natolik, že firma nebyla schopna vyrábět takové množství produkce, jaké si žádali zákazníci. Firma tak vyčerpala všechny svoje kapacity. Na danou situaci bylo nutné reagovat a shánět materiál a ostatní potřebné komponenty jinde, což se odráželo samozřejmě i na cenách tohoto materiálu. Firma tak začala prodělávat.

V následující tabulce (tabulka 3) jsou ve zkrácené verzi shrnuty údaje z výkazu zisku a ztráty, které hlavně díky informacím o výši nákladů a výnosů slouží ke zjištění výsledku hospodaření. Hospodářský výsledek je důležitým ukazatelem, pomocí něhož lze jednoduše posoudit hospodaření jednotky. Také je velmi důležitý pro výpočet poměrových ukazatelů, a to zejména ukazatelů rentability. Výsledek hospodaření lze sledovat měsíčně či čtvrtletně, ovšem ve většině případů je sledován na konci účetního období právě ve výkazu zisku a ztráty.

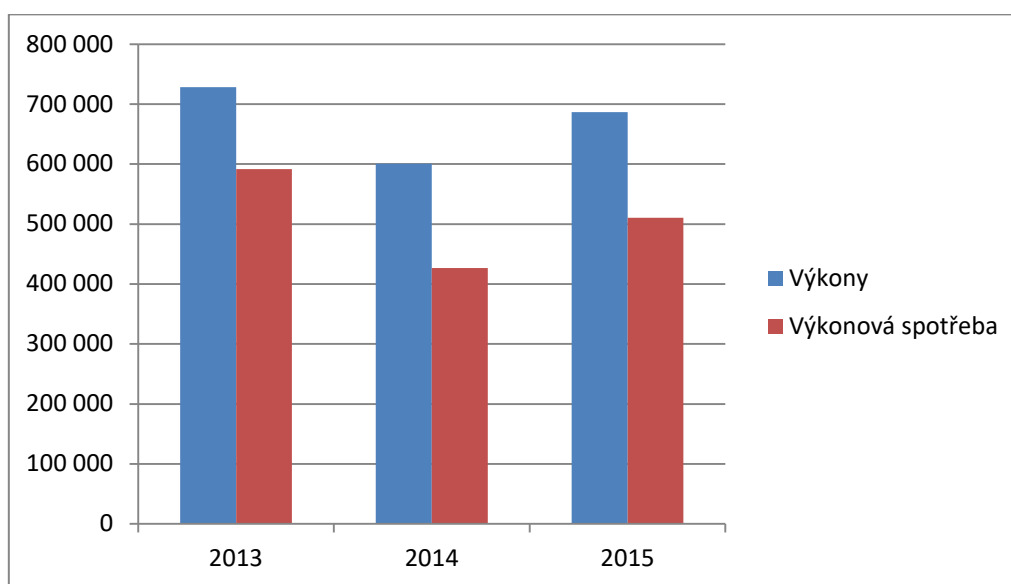
Tabulka 3 Zkrácený výkaz zisku a ztráty podniku LUXORY a. s. za období 2013–2015 v tis. Kč

Položka	2013	2014	2015
Tržby za prodej zboží	42 239	39 889	48 084
Náklady vynaložené na prodané zboží	33 708	32 244	38 151
Obchodní marže	8 531	7 645	9 933
Výkony	728 232	600 695	686 575
Výkonová spotřeba	591 555	426 450	510 183
Přidaná hodnota	145 208	181 890	186 325
Osobní náklady	126 267	116 009	133 952
Daně a poplatky	1 095	999	1 139
Odpisy dlouhodobého nehmot. a hmot. majetku	53 483	37 837	36 259
Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	6 212	7 620	10 905
Zůstatková cena prodaného dl. majetku a materiálu	7 965	11 208	10 125
Změna stavu rezerv a op. položek a nákladů příštích období	1 487	6 778	– 18 239
Ostatní provozní výnosy	1 206	887	1 101
Ostatní provozní náklady	3 101	7 722	19 703
PROVOZNÍ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ	– 40 772	9 844	15 392
FINANČNÍ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ	7 164	4 421	5 366
Daň z příjmů za běžnou činnost	– 3 639	691	4 184
Výsledek hospodaření za běžnou činnost	– 29 969	13 574	16 574
MIMOŘÁDNÝ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ			
Výsledek hospodaření za účetní období	– 29 969	13 574	16 574
Výsledek hospodaření před zdaněním	– 33 608	14 285	20 758

Zdroj: vlastní zpracování, finanční výkazy podniku LUXORY a. s.

Největší podíl na výsledku hospodaření mají výkony, které jsou z převážné části tvořeny tržbami za prodej vlastních výrobků a služeb. Náklady vynaložené na tyto výkony tvoří také velmi vysokou částku výsledku hospodaření. Největší část výkonové spotřeby tvoří spotřeba materiálu a energie. V průběhu daných let se samozřejmě výkony a výkonová spotřeba liší, ale rozdíl mezi těmito dvěma položkami je vždy v průměru okolo 160 tis. Kč. Graf 7 znázorňuje vývoj výkonů a výkonové spotřeby v období let 2013–2015. Je patrné, že výkony ve sledovaném období značně převyšují výkonovou spotřebu. To značí, že podnik prodává dost výrobků i služeb a má dostatečnou rezervu při manipulaci s náklady. Pokud by se tedy vyskytlo neočekávané zvýšení ceny za energii, pro podnik by neměl být problém takové zvýšení ustát.

Graf 7 Vývoj výkonů a výkonové spotřeby podniku LUXORY a. s. za období 2013–2015 v tis. Kč



Zdroj: vlastní zpracování

Výkaz zisku a ztráty slouží také k vertikální analýze podniku, která je založena na procentním rozboru právě finančních výkazů. Vertikální analýza podniku LUXORY a. s. je vyjádřena v tabulce 4. Analýza zobrazuje jednotlivé položky nákladů a výnosů za období v letech 2013–2015. Jednotlivé položky nákladů a výnosů jsou v tabulce uvedeny v procentech. Výpočet byl proveden jako podíl samostatných položek nákladů, resp. výnosů k celkovým nákladům, resp. k celkovým výnosům.

Tabulka 4 Vertikální analýza nákladů a výnosů podniku LUXORY a. s. za období 2013–2015

Položka	2013	2014	2015
Náklady celkem	100 %	100 %	100 %
Náklady vynaložené na prodej zboží	4,13 %	5,05 %	5,22 %
Výkonová spotřeba	72,46 %	66,81 %	69,83 %
Osobní náklady	15,47 %	18,18 %	18,33 %
Daně a poplatky	0,13 %	0,16 %	0,16 %
Odpisy dl. nehmot. a hmot. majetku	6,55 %	5,93 %	4,96 %
ZC prodaného dl. majetku a materiálu	0,98 %	1,76 %	1,39 %
Změna stavu rezerv a opr. položek a nákladů př. období	0,18 %	1,06 %	– 2,50 %
Ostatní provozní náklady	0,38 %	1,21 %	2,70 %
Nákladové úroky	0,00 %	0,00 %	0,00 %
Ostatní finanční náklady	– 0,27 %	– 0,15 %	– 0,09 %
Mimořádné náklady	0,00 %	0,00 %	0,00 %
Výnosy celkem	100 %	100 %	100 %
Tržby za prodej zboží	5,40 %	6,11 %	6,41 %
Výkony	93,08 %	92,06 %	91,57 %

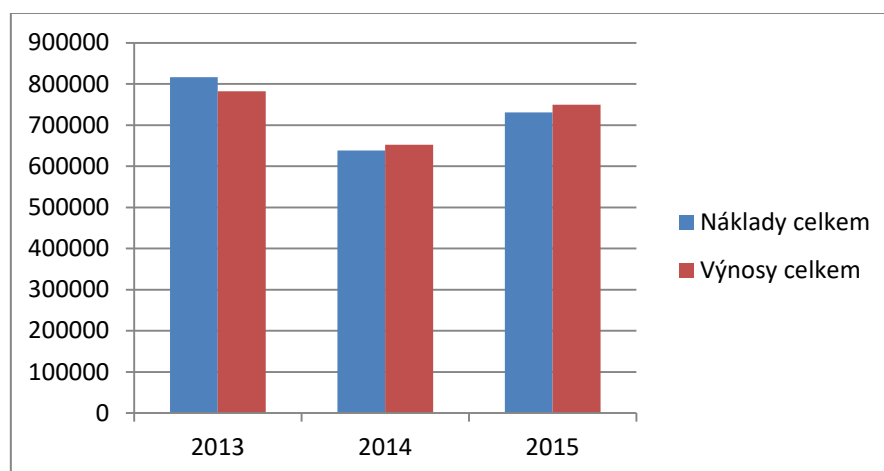
Tržby z prodeje dl. majetku a materiálu	0,79 %	1,17 %	1,45 %
Ostatní provozní výnosy	0,15 %	0,14 %	0,15 %
Výnosové úroky	0,14 %	0,19 %	0,28 %
Ostatní finanční výnosy	0,43 %	0,33 %	0,13 %
Mimořádné výnosy	0,00 %	0,00 %	0,00 %

Zdroj: vlastní zpracování

Celkové náklady podniku jsou z největší části tvořeny výkonovou spotřebou. Tato položka tvoří v průměru necelých 70 % z celkových nákladů. Výkonová spotřeba je spotřeba převážně materiálu nezbytného pro výrobu výrobků a dále spotřeba energie. Další výraznou položkou v nákladech jsou osobní náklady, které zaujímají v průměru 17 % z celkových nákladů. Osobní náklady jsou bezpochyby tvořeny hlavně mzdovými náklady, tedy částkami vynaloženými na mzdy zaměstnanců podniku. Nejpodstatnější část výnosů zabírá položka výkonů, která tvoří celkové výnosy až z 92 %. Jelikož se podnik zabývá prodejem vlastních výrobků, je jasné, že převážnou část výkonů tvoří hlavně tržby za prodej vlastních výrobků a služeb. Tržby za prodej zboží se svými necelými 6 % pak zaujímají druhé místo při tvorbě celkových výnosů.

Výsledek hospodaření podniku se získá jako rozdíl celkových výnosů a nákladů. Vývoj celkových nákladů a výnosů za období 2013–2015 znázorňuje graf 8. Z tohoto grafu je patrné, že v roce 2013 náklady převyšovaly výnosy, což znamená, že podnik byl ve ztrátě. Tato ztráta, jak již bylo zmíněno výše, byla důsledkem špatně promyšlené marketingové akce. Dále graf vypovídá o tom, že ve sledovaném období byly nejvyšší výnosy v roce 2015 a nejnižší v roce 2014.

Graf 8 Vývoj celkových nákladů a výnosů podniku LUXORY a. s. za období 2013–2015 v tis. Kč



Zdroj: vlastní zpracování

Nyní, po rozboru a analýze rozvahy a výkazu zisku a ztráty dojde k posouzení celkové finanční situace analyzovaného podniku. Pro toto posouzení bude použito zhodnocení poměrových ukazatelů. Vybrané poměrové ukazatele a jejich hodnoty znázorňuje tabulka 5. Jedná se o ukazatele celkové zadluženosti, krytí dlouhodobého majetku vlastním kapitálem, koeficient samofinancování, běžné likvidity, hotovostní likvidity, rentability tržeb, rentability vlastního kapitálu, obratu pohledávek a obratu závazků.

Tabulka 5 Poměrové ukazatele podniku LUXORY a. s. za období 2013–2015

<i>Ukazatel</i>	2013	2014	2015
Celková zadluženost	12,14 %	11,21 %	12,60 %
Koeficient samofinancování	87,79 %	88,64 %	87,24 %
Krytí dl. majetku vl. kapitálem	1,49	1,55	1,69
Běžná likvidita	4,75	5,57	5,44
Hotovostní likvidita	2,48	3,08	3,10
Rentabilita tržeb	– 3,89 %	2,14 %	2,31 %
Rentabilita vl. kapitálu	– 3,95 %	1,76 %	2,10 %
Doba obratu pohledávek	35,39	46,19	43,62
Doba obratu závazků	34,69	37,70	40,31

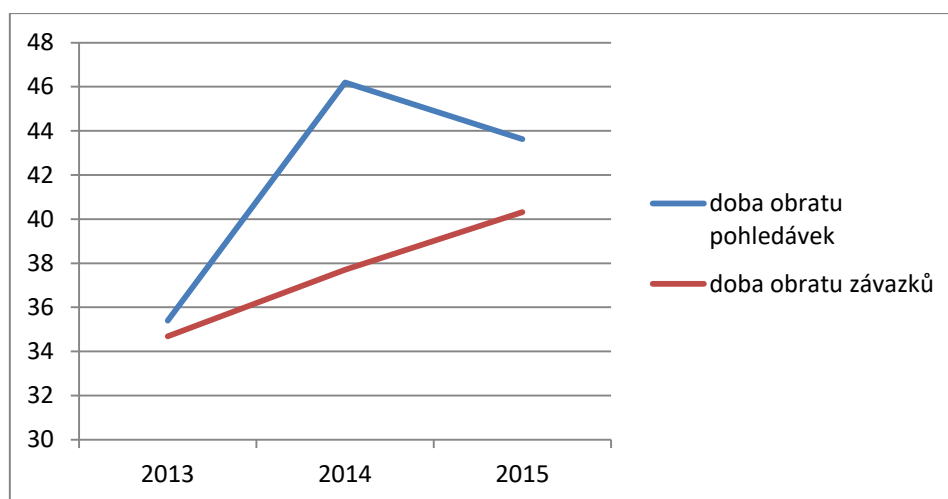
Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky 5 je patrné, že celková zadluženost firmy LUXORY a. s. se pohybuje kolem 12 %, což značí menší zadluženost podniku, než je obvyklé. Z toho vyplývá, že skoro z 90 % je firma schopna pokrýt své potřeby z vlastních zdrojů. To je jasným důkazem finanční stability a samostatnosti firmy. Nákladové úroky firmy jsou nulové, proto ukazatele, jako je úrokové krytí, nebylo nutné počítat. Hodnoty ukazatele krytí dlouhodobého majetku vlastním kapitálem jsou vždy větší než 1, což znamená, že podnik dává přednost finanční stabilitě před výnosem. Z ukazatele také vyplývá to, že firma používá vlastní kapitál i ke krytí oběžných aktiv.

Hodnoty ukazatele běžné likvidity jsou v průměru až dvakrát větší jak doporučená hodnota, z čehož je patrná zbytečná výše čistého pracovního kapitálu, stejně tak jako drahé financování. Je vidět, že subjekt je schopen velmi dobře uspokojit pohledávky věřitelů i v případě, kdy by musel oběžná aktiva proměnit v peněžní prostředky. Riziko platební neschopnosti je tedy velmi nízké. Hotovostní likvidita by se měla pohybovat v rozmezí 0,2–0,5, jak je vidět z tabulky, u daného podniku je tato hranice hodně překročena. Vysoké hodnoty daného ukazatele poukazují na neefektivní využití finančních prostředků.

Rentabilita tržeb značí, kolik zisku připadne na 1 Kč tržeb. U podniku LUXORY a. s. se hodnota pohybuje v průměru okolo 0,2 %, ale hodnoty zkresluje rok 2013, kdy byl podnik ve ztrátě. Je tedy jasné, že zisková marže je velmi nízká. Ve velmi nízkých hodnotách se pohybuje i ukazatel výnosnosti vlastního kapitálu, který značí, že kapitál je neúměrně a neefektivně využíván.

Graf 9 Vývoj doby obratu pohledávek a závazků podniku LUXORY a. s. za období 2013–2015



Zdroj: vlastní zpracování

Při porovnání hodnoty doby obratu pohledávek a závazků, které znázorňuje graf 9, je patrné, že nejvyrovnanější situace byla ve dvou ze třech analyzovaných let. Za sledované období tvoří doba obratu pohledávek v průměru 41 dní. Oproti tomu doba, po kterou musí firma čekat na zaplacení od odběratelů, je v průměru 37 dní. Doba obratu pohledávek vždy převyšuje dobu obratu závazků. Nejvýraznější rozdíl nastal v roce 2014, kdy se doba rozdílu rovnala 8 dním. Ve zbývajících letech rozdíl nepřevyšoval 3 dny, což vypovídá skoro o vyrovnaném poměru mezi dobou odkladu plateb a dobou čekání na platby od odběratelů. Doba obratu závazků má ovšem rostoucí tendenci. Tutu rostoucí tendenci je možné přisuzovat právě stále častějším pozdním platbám odběratelů a tím i případné zhoršené finanční situaci analyzované firmy. Největší růst obratu pohledávek nastal mezi rokem 2013 a 2014, kdy tato situace mohla značit možné hrozící finanční nebezpečí firmy. Podnik se mohl díky neplacím odběratelům dostat do situace, kdy nebude mít dostačující finanční prostředky pro nákup materiálu nezbytného pro výrobu výrobků. V roce 2015 ovšem doba obratu pohledávek mírně poklesla, což pro daný podnik znamená mírné zlepšení situace, protože doba obratu pohledávek se tak více přiblížila době obratu závazků.

4.3 Benchmarking

Tato kapitola bude věnována benchmarkingu, který je založen na srovnávání výkonů, ukazatelů či postupů, nejčastěji s konkurencí. Samotný benchmarking se skládá z přípravné fáze, analýzy a realizace. Pro účely této práce budou srovnávány pouze poměrové ukazatele konkurenční firmy, a to hlavně z důvodu omezeného přístupu k potřebným zdrojům.

4.3.1 Přípravná fáze

Pro srovnání ukazatelů byl vybrán podnik se stejným předmětem podnikání jako podnik s fiktivním názvem LUXORY a. s. Předmětem podnikání je tedy truhlářství, tesařství a koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje. Pro předměty této práce bude i tento podnik uveden pod fiktivním názvem, a to DOS a. s. Tato vybraná firma byla založena v roce 1997 v Plzeňském kraji. Patří mezi jednu z největších českých firem, zabývajících se výrobou interiérových dveří. Firma nepodniká jen na českém trhu, ale expeduje i na zahraniční trhy. Počet zaměstnanců se pohybuje okolo 200.

4.3.2 Analýza poměrových ukazatelů a návrh možných opatření

Z důvodu omezenosti zdrojů dojde pouze k analýze poměrových ukazatelů finanční analýzy za rok 2014 a k jejich zhodnocení. Poměrové ukazatele jsou uvedeny v tabulce 6.

Tabulka 6 Poměrové ukazatele podniků DOS a. s. a LUXORY a. s. za rok 2014

<i>Ukazatel</i>	DOS a. s.	LUXORY a. s.
Celková zadluženost	47,40 %	11,21 %
Krytí dl. majetku vl. kapitálem	0,93	1,55
Běžná likvidita	1,51	5,57
Pohotová likvidita	0,88	4,30
Hotovostní likvidita	0,23	3,08
Rentabilita tržeb	0,13 %	2,14 %
Rentabilita vl. kapitálu	0,37 %	1,76 %
Obrat aktiv	1,51	0,73
Doba obratu pohledávek	43,21	46,19
Doba obratu závazků	40,74	37,70
Doba obratu zásob	41,75	47,76
Koeficient samofinancování	52,49 %	88,64 %

Zdroj: vlastní zpracování

Z výsledných hodnot je patrné, že podniky jsou hodně rozdílné hlavně v oblasti financování majetku. Podnik DOS a. s. je více zadlužený a dle ukazatele krytí, který je menší než 1, dává přednost výnosům před finanční stabilitou. Silnější oblastí je pro podnik DOS a. s. likvidita, kdy hodnoty ukazatelů jeho běžné a hotovostní likvidity jsou v doporučeném

rozmezí. Naopak je tomu u ukazatele pohotovosti likvidity, kdy je podnik pod doporučenou hodnotou, z čehož vyplývá, že v případě problémů bude muset podnik spoléhat na prodej zásob. Rentabilita je značně vyšší u podniku LUXORY a. s., což značí, že firma DOS a. s. nemá tak vysoký čistý zisk připadající na 1 Kč celkových výnosů podniku. Doba obratu pohledávek, závazků a zásob se u obou podniků pohybuje na stejné úrovni. Rozdíl je patrný až v době obratu aktiv, kdy firma LUXORY a. s. nedosahuje ani doporučené hodnoty 1, z čehož vyplývá neefektivní využití majetku. Podnik DOS a. s. je pouze nepatrně nad doporučenou hodnotou, což značí vcelku dobré využívání majetku.

Podnik LUXORY a. s. by se tak měl zaměřit na lepší využití majetku. Jeho silná stránka je v nízké hodnotě zadluženosti a tedy vysokém podílu samofinancování. Za efektivnější využití majetku se dá považovat pronájem méně používaných prostor či naplněnější využívání výrobních strojů.

Zadluženost a rentabilita jsou problémem v druhém zkoumaném podniku, a to v podniku s fiktivním názvem DOS a. s. Firma by měla zvýšit svoji rentabilitu zvýšením marže, což by ale mohlo vést ke snížení množství odběratelů. Pokud by firma snížila svoji zadluženost (např. snížením bankovních úvěrů), zvýšila by se její rentabilita, jelikož tyto dva ukazatele jsou na sobě závislé.

4.4 Struktura nákladů podniku

Struktura nákladů podniku bude prováděna na základě údajů z krycího příspěvku pouze za roky 2014 a 2015.

4.4.1 Seskupení nákladů dle jejich druhů

Náklady budou seskupeny podle jejich druhů dle účtové osnovy. Samozřejmě bude proveden i stručný popis jednotlivých nákladů, patřících do daných nákladových skupin.

Spotřebované nákupy:

- spotřebovaný materiál – materiál nutný pro výrobu, doprava související s přepravou materiálu, spotřeba obalů, spotřeba pohonných hmot,
- prodané zboží – zboží nakoupené za účelem prodeje odběratelům,
- spotřeba energie – veškerá spotřeba elektrické energie, plynu a vody.

Spotřebované služby:

- opravy a udržování – náklady související s údržbou budov, strojů a ostatních zařízení,
- cestovné – veškeré cestovné jak tuzemské, tak zahraniční, parkovné,
- náklady na reprezentaci – reklama, inzerce, náklady na zviditelnění výrobků či podniku,
- ostatní služby – leasing, náklady na telefon, poštovné, stravné, služby nehmotné povahy, praní prádla, revize kotlů, provize.

Osobní náklady:

- mzdové náklady, odměny členům orgánů obchodní korporace – vyplácení odměn za práci zaměstnancům, společníkům,
- zákonné sociální a zdravotní pojištění – zákonné pojištění placené podnikem,
- zákonné sociální náklady – penzijní a životní připojištění, stravenky.

Daně a poplatky:

- silniční daň, daň z nemovitostí, ostatní daně a poplatky – platba silniční daně a daně z nemovitostí, spotřeba kolků z nákupu, poplatky, dálniční známky, rádio, televize.

Jiné provozní náklady:

- zůstatková cena prodaného materiálu,
- ostatní provozní náklady – náhrady pracovních úrazů, náklady na pojištění provozu.

Odpisy:

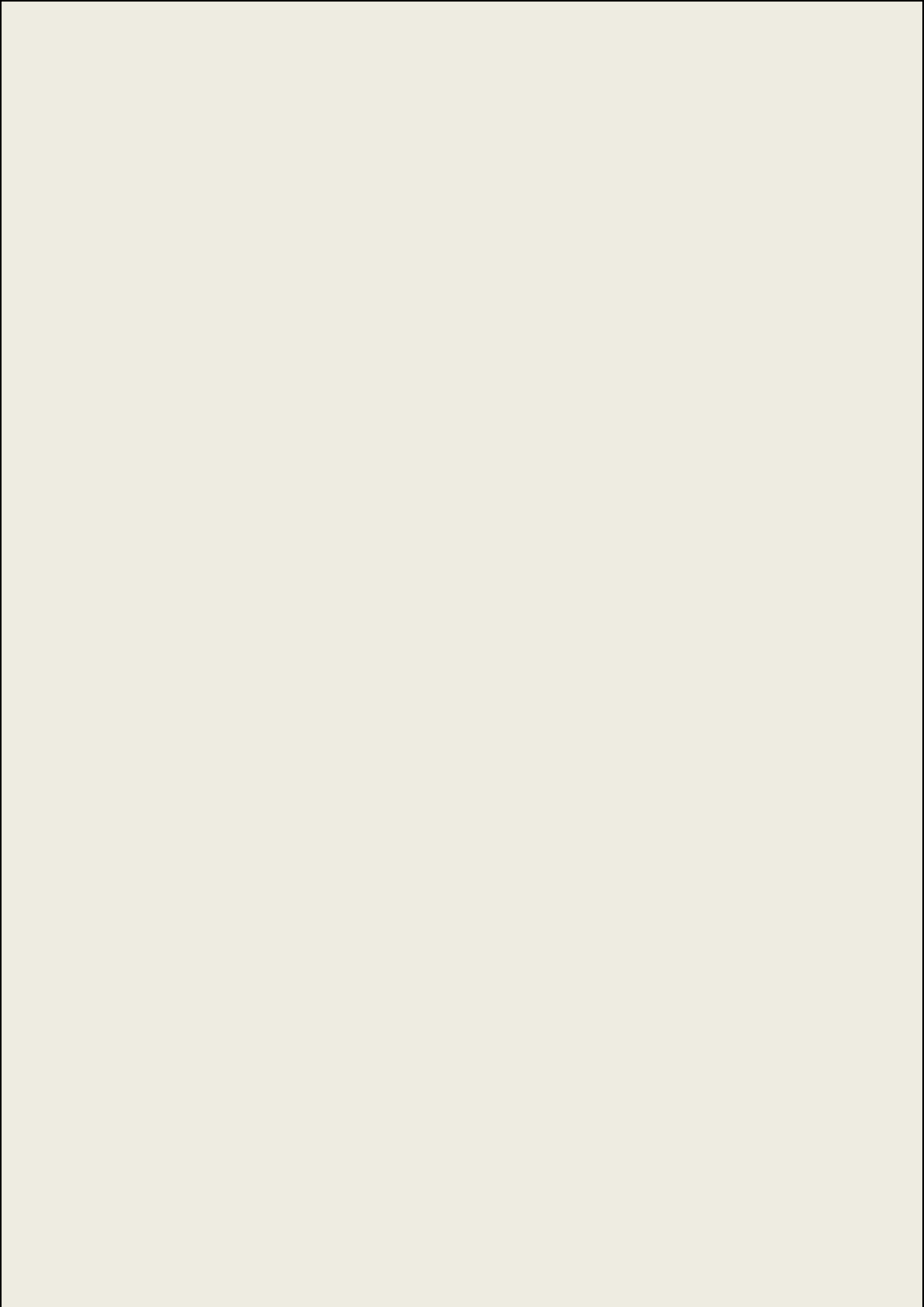
- účetní odpisy a opravné položky – hodnota odpisů a opravných položek.

Finanční náklady:

- ostatní a mimořádné finanční náklady – různé bonusy k přijatým fakturám, poplatky u bank, pojištění pohledávek, pojištění pracovních úrazů a nemocí z povolání.

V tabulce 7 je uveden vývoj zkoumaných skupin nákladů v letech 2014 a 2015. Čísla jsou zde uvedena na základě plánu, nikoliv podle skutečnosti.

Následující pasáž o rozsahu dvou stran obsahuje utajované skutečnosti a je obsažena pouze v archivovaném originále bakalářské práce uloženém na Ekonomické fakultě Jihočeské univerzity.



Podnik se zabývá zakázkovou výrobou, proto je velmi složité určit jednotné variabilní náklady, jelikož ty se mění opravdu s každým výrobkem. Fixní náklady jsou opravdu fixní a jsou pro každý výrobek stejné. Fixní náklady se skládají z hodnot správní režie pro celý podnik a následně z odbytové režie.

4.5 Optimalizace nákladů

Náklady na telefon

Společnost LUXORY a.s. využívá pro svoje podnikání jak mobilní telefony, tak i pevnou linku. V analyzovaných letech je poskytovatelem telekomunikačních služeb společnost Telefónica O2 Czech Republic a.s. V roce 2014 tvořily celkové náklady na telefon a internet 835 673 Kč za rok. V roce 2015 tyto náklady klesly na 740 811 Kč za rok, a to z důvodu výhodnější nabídky stávajícího operátora. Na základě tohoto faktu, by bylo pro společnost výhodné vytvořit výběrové řízení na lepší nabídku služeb. Díky tomuto kroku by podnik mohl získat ještě výhodnější nabídky od nových poskytovatelů, ale i od stávajícího poskytovatele. Dalším krokem by pak mohlo být snížení počtu telekomunikačních zařízení nebo změna tarifů. Jako další varianta pro optimalizaci nákladů na telekomunikační služby se nabízí i využití moderních aplikací, které zajišťují videohovory či skupinové telefonáty a konference. Očekávaná úspora nákladů by se pak pohybovala mezi 10 – 20%.

Leasing

Podnik LUXORY a.s. využívá finančního leasingu pro financování firemních automobilů. Leasingové splátky je firma oprávněna započítat mezi daňově uznatelné náklady za podmínky, že doba, na níž se leasingová smlouva uzavírá, je kratší než doba odepisování majetku, který je prostřednictvím leasingu financován. Tuto podmínku analyzovaný podnik splňuje.

Ve sledovaných letech měla společnost v pronájmu celkem 29 vozů. Z toho 26 vozů měla společnost v roce 2013 u společnosti LeasePlan ČR s.r.o. (společnost č. 1), kdy na konci tohoto roku připadl jeden automobil do vlastnictví společnosti. V roce 2014 již firma LUXORY a.s. měla u společnosti č. 1 pouze 7 automobilů, a 18 automobilů bylo pronajato ve společnosti ŠkoFIN s.r.o. V roce 2015 analyzovaný podnik navýšil leasing o další 3 automobily. V roce 2015 tak měsíční splátky na leasing činily 267 500 Kč. Pokud by firma dále uvažovala o rozšiřování vozového parku, mohla by ke snížení nákladů vést změna poskytovatele leasingu. Výhodnější nabídku by například poskytla společnost MONETA

Auto s. r. o. S využitím nabídky této společnosti by se měsíční náklady na leasing snížily o 800 Kč.

Ostatní způsoby snížení nákladů

Na základě poměrových ukazatelů počítaných v předchozích kapitolách této práce je zřejmé, že společnost s fiktivním názvem LUXORY a.s. má velmi nízkou zadluženost. Tuto výhodu by společnost mohla použít pro svůj prospěch například tak, že by se mohla pokusit se svými dodavateli vyjednat slevy za platby provedené včas či dokonce předem.

Další oblastí, kde by firma mohla ušetřit, je řízení lidských zdrojů a to konkrétně při způsobu vedení mzdové agendy. V této sféře by společnost mohla aplikovat outsourcing. První navrhovanou možností je tzv. mzdový outsourcing, kdy mzdovou agendu si podnik vede sám, ale mzdy provádí externí firma. Výhodou této možnosti je malé snížení nákladů, ale pořád stálý dohled nad mzdovou agendou. Druhou, radikálnější možností je komplexní outsourcing mzdové účtárny. V tomto případě mzdovou agendu i tvorbu mezd přebírá externí firma. Velkou výhodou je snížení nákladů, ovšem nevýhodou je možné ztracení přehledu a kontroly nad děním v oblasti mezd.

U výrazných nákladových položek, jako jsou například náklady na energii, či již zmíněné náklady na telekomunikační služby, by společnost mohla uvažovat o výběrových řízeních na dodavatele. V dnešní době se totiž například na trhu s energiemi vyskytuje mnoho dodavatelů, ale společnosti o jejich nabídkách nevědí. Právě výběrové řízení by mělo tento fakt změnit. Také by měl podnik uvažovat o různých druzích tendrů či aukcí. Z těchto variant pak můžou pro společnost vzniknout zajímavé nabídky a nové možnosti.

4.6 Analýza nákladovosti

Tabulka 9 obsahuje hodnoty ukazatele celkové nákladovosti z výnosů. Tento ukazatel byl použit pro zhodnocení nákladovosti podniku. Pro účely této práce ukazatel počítá s poměrem celkových nákladů k celkovým výnosům.

Tabulka 9 Ukazatel nákladovosti z výnosů podniku LUXORY a. s. za období 2013–2015

	2013	2014	2015
Celkové náklady	816 424	638 265	730 585
Celkové výnosy	782 414	652 476	749 754
Náklady/výnosy	1,043	0,978	0,974

Zdroj: vlastní zpracování

Jak již bylo zmíněno v teoretické části, je vhodné, aby hodnota ukazatele byla nižší než 1. Pokud je hodnota nižší jak 1, podnik generuje zisk, ovšem hodnota větší jak 1 značí, že podnik je ve ztrátě. Z tabulky je patrné, že podnik byl ve ztrátě pouze v roce 2013, kdy se ukazatel rovná 1,043, v ostatních letech podnik vykazoval zisk. Ovšem i v letech, kdy podnik vykazoval zisk, byla hodnota ukazatele velmi blízko 1, což svědčí o tom, že zisková marže je velmi nízká. V průměru tvoří zisk na celkových tržbách necelé 0,3 % za sledované období. Jestliže do výpočtu nezahrneme zápornou hodnotu z roku 2013, průměrná hodnota by dosahovala 2,5 %.

4.7 Analýza bodu zvratu

Cílem analýzy bodu zvratu je zjistit, jaký objem produkce by měla firma LUXORY a. s. vyrobit, aby pokryla veškeré své náklady.

Pro výpočet je důležité znát hodnoty fixních a variabilních nákladů a velikost objemu produkce. Hodnoty fixních a variabilních nákladů známe z předchozích kapitol. Další veličinou, potřebnou pro výpočet bodu zvratu, bude průměrná cena na jednotku produkce. Tato cena se vypočítá jako poměr celkových výnosů a velikosti objemu produkce. Výpočet bude probíhat na základě údajů z roku 2014, kdy objem výroby činil 222 191 ks. Všechny veličiny potřebné pro výpočet se nacházejí v tabulce 10.

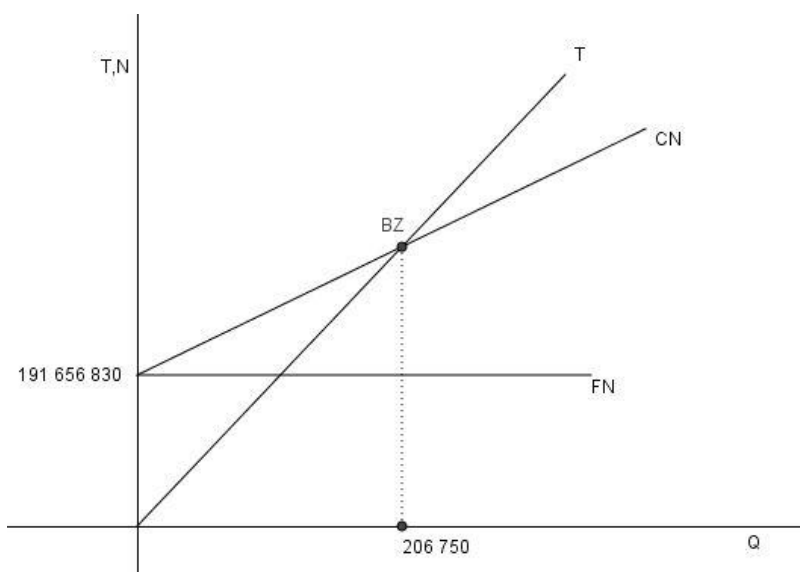
Tabulka 10 Veličiny potřebné pro výpočet bodu zvratu za rok 2014 v Kč

Položka	Množství
Výnosy	645 449 214
Fixní náklady	191 656 830
Variabilní náklady	439 528 098
Průměrná cena / kus	2 905
Variabilní náklady / kus	1 978

Zdroj: vlastní zpracování

Při zpracování výše uvedených hodnot z roku 2014 bude množství prodeje, při kterém se budou tržby rovnat celkovým nákladům, rovno 206 750 ks. V tomto bodě bude tedy zisk nulový. Graf znázorňuje bod zvratu v naturálním vyjádření pro nulovou rentabilitu.

Graf 10 Bod zvratu podniku LUXORY a. s.



Zdroj: vlastní zpracování

4.8 Nákladová funkce

Nákladová funkce umožňuje znázornit vývoj nákladů v závislosti na objemu výroby. V této práci bude nákladová funkce zvážena z hlediska krátkodobého, tedy v období jednoho roku. Vstupními daty budou výkazy posledního analyzovaného roku, tedy roku 2015. V předchozích částech této bakalářské práce byly náklady rozděleny na fixní a variabilní. Pro účel tvorby krátkodobé nákladové funkce budou tedy náklady zvažovány včetně jejich stálé i variabilní složky. Pro určení nákladové funkce bude využita klasifikační analýza.

Jednoduchá klasifikační analýza

Předpokladem pro tvorbu klasifikační analýzy bude rozčlenění celkových nákladů na fixní a variabilní, což již bylo provedeno v předchozích kapitolách této bakalářské práce. Analýza bude zaměřena konkrétně na rok 2015. Množství vyrobených výrobků v tomto roce se rovná 243 152 kusům. Průměrná cena na jeden výrobek tak byla stanovena jako podíl celkových výnosů k objemu produkce.

Tabulka 11 Veličiny pro určení krátkodobé nákladové funkce v roce 2015

Položka	Množství
Výnosy	773 038 019 Kč
Náklady celkem	752 280 067 Kč
Fixní náklady	254 922 752 Kč
Variabilní náklady	497 357 315 Kč
Průměrná cena / kus	3 179 Kč

Variabilní náklady / kus	2 045 Kč
Fixní náklady / kus	1 048 Kč
Objem produkce / rok	243 152 ks

Zdroj: vlastní zpracování

Hodnoty veličin, potřebných pro určení nákladové funkce pro rok 2015, jsou uvedeny v tabulce 11. V obecném tvaru je krátkodobá nákladová funkce dána jako součin objemu produkce a variabilních nákladů na 1 kus, kdy k tomuto součinu je připočtena hodnota celkových fixních nákladů. Po dosazení hodnot lze poté nákladovou funkci vyjádřit matematicky takto:

$$N = 254\,922\,752 + 2\,045 \cdot Q$$

kde: N – celkové náklady v Kč za rok

Q – množství vyrobených výrobků v kusech za rok

4.9 Porovnání plánu a skutečnosti

Podnik LUXORY a. s. provádí pravidelné měsíční a roční plánování nákladů a výnosů. Tato práce bude zaměřena pouze na roční plány. Porovnávány budou plány a skutečnost za dva analyzované roky, a to roky 2014 a 2015.

Plánování je nedílnou součástí každého podniku. Je na každém podniku, zda plány bude provádět, nebo ne, ale tvorba plánů se dá považovat za výhodu. Plán může být tvořen na základě domněnek, podle zkušeností, podle skutečnosti z předcházejících let a mnoha dalšími způsoby, ale dá se říci, že téměř vždy závisí na člověku, který plán tvoří. Jenom na něm je, zda se poučí ze špatného minulého rozhodnutí, či nikoliv.

Čím více se plán podobá skutečnosti, tím přesnější a spolehlivější informace vykazuje. Pokud podnik pocítí v plánu jen malé odchylky od skutečnosti, může toho poté využít. Přesnější odhady také značí jistou znalost podniku.

V tabulce 12 jsou uvedeny rozdílné hodnoty plánu a skutečnosti podniku LUXORY a. s. Tyto hodnoty budou dále zkoumány a u některých z nich bude popsán důvod vzniku extrémního rozdílu mezi plánovanými a skutečnými hodnotami.

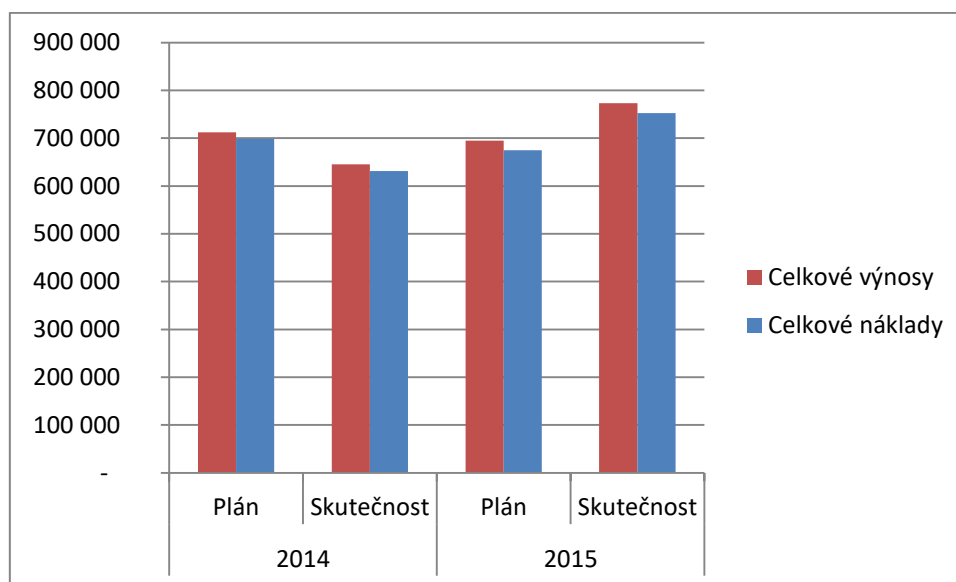
Už na první pohled je ale patrné, že odhad se v roce 2015 oproti roku 2014 výrazně zlepšil. Může se to přisoudit tomu, že od roku 2014 byl ve firmě nový finanční ředitel, který neměl ještě dostatečný přehled. To se však v roce 2015 změnilo, a odhady se zlepšily a zpřesnily.

Následující pasáž o rozsahu jedné strany obsahuje utajované skutečnosti a je obsažena pouze v archivovaném originále bakalářské práce uloženém na Ekonomické fakultě Jihočeské univerzity.

byla vyšší než skutečná hodnota nákladů. Nejvýraznější rozdíl, tj. skoro 54 mil. Kč, vznikl při plánování variabilních nákladů. Skutečná výše variabilních nákladů byla nižší než v plánu, což se odrazilo i v hodnotě celkových nákladů. Podnik v plánu předpovídal vyšší náklady než ve skutečnosti, takže to nemělo žádný negativní dopad na chování podniku.

Dalším zkoumaným rokem bude rok 2015. V tomto roce již bylo jednání při tvorbě plánů opatrnější. Z tohoto důvodu jen opravdu malá část položek byla v plánu odhadnuta pozitivně oproti skutečnosti. Ve většině případů byly položky podhodnoceny. V některých případech to posléze vyvolalo pozitivní skutečnost. Například výše tržeb za vlastní výrobky v tuzemsku byla odhadnuta přibližně na 684 mil. Kč, ve skutečnosti pak ale tyto tržby činily zhruba 707 mil. Kč, což se dá považovat za velmi dobrou informaci pro vedení podniku LUXORY a. s. Ovšem z hlediska nákladů se odhad plánu nezdařil, jelikož většina nákladů byla podhodnocena. To poté pro podnik mohlo znamenat velmi nepříjemné situace a neočekávané platby právě na úhradu těchto nákladů. Avšak hodnoty plánu a skutečnosti se od sebe nelišily nijak závratnou částkou. Největší rozdíl se pohyboval kolem 50 mil. Kč. Tato skutečnost také napovídá tomu, že odhady se staly přesnější a že se podnik při tvorbě plánu na rok 2015 držel hodnot vyplývajících ze skutečností roku předešlého, tedy roku 2014.

Graf 11 Rozdíl plánovaných a skutečných hodnot celkových nákladů a výnosů v podniku LUXORY a. s. za období 2014–2015, v tis. Kč



Zdroj: vlastní zpracování

Graf 11 znázorňuje vývoj celkových nákladů a výnosů v letech 2014 a 2015. Při porovnání obou analyzovaných let mezi sebou je zřejmé, jak již bylo uvedeno výše, že plánované hodnoty roku 2015 se odvíjely od skutečných hodnot roku 2014. Díky tomu se

odhady staly přesnější a realističtější. Je patrné, že podnik se tak poučil ze svých chyb a odhady přizpůsobil skutečným hodnotám a nesnažil se vytvořit vysoké, někdy až nereálné hodnoty. Od tohoto poučení podniku se také odvíjí skutečnost naplňování a nenaplňování plánů. V prvním analyzovaném roce 2014 byl například plán výkonů splněn pouze na 90 %, oproti tomu v roce 2015 byl stejný plán překročen o 4 %. Na 90 % byl splněn v roce 2014 i plán výnosů a nákladů, ovšem v roce 2015 byl tento plán překročen v obou případech o 11%. Zajímavou skutečností je i fakt, že v roce 2014 se variabilní náklady v plánu lišily od skutečnosti skoro o 11 %, ovšem v roce 2015 byl plán stejných nákladů překročen skutečností o více jak 6 %. Velký rozdíl v odhadu je i u položky tržby za prodej majetku a materiálu. V prvním zkoumaném roce byl plán naplněn ze 132 %, oproti tomu v druhém roce byl plán splněn dokonce na neuvěřitelných 317 %, což značí, že skutečnost byla až 8krát větší než plán. Daný případ ovšem řadíme mezi výjimky, hlavně z toho důvodu, že prodej majetku a materiálu se jen těžko plánuje na dlouhé časové období dopředu.

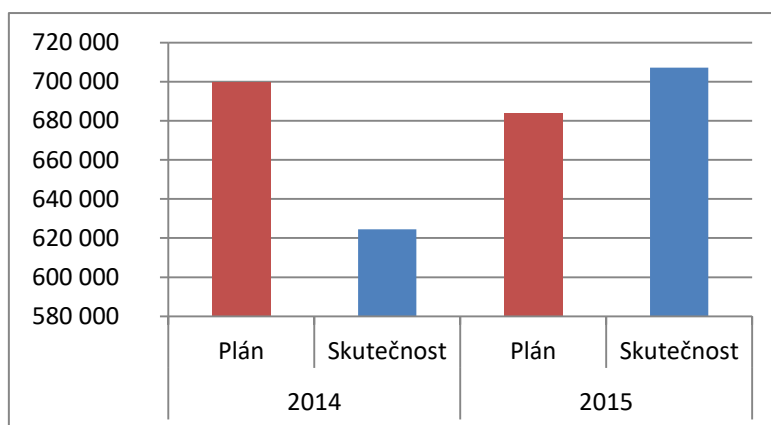
4.9.2 Analýza vybraných položek

V následující kapitole budou rozebrány nejzajímavější položky krycího příspěvku z roku 2014 a 2015. Tyto položky budou vybrány podle významného rozdílu plánu a skutečnosti.

4.9.2.1 Tržby za vlastní výrobky, zboží a služby

V obou analyzovaných letech byl vcelku výrazný rozdíl mezi plánovou a skutečnou hodnotou těchto tržeb. V roce 2014 byl plán stanoven vcelku optimisticky a skutečnost tedy vykazovala nižší hodnoty než plán. Bylo to způsobeno špatným odhadem poptávky po výrobcích. Rozdíl v tomto období tvořil přes 80 mil Kč. Na základě skutečnosti byl poté plán splněn pouze z 89 %. Zájem zákazníků po výrobcích byl v tomto roce nižší, než firma předpokládala. V roce 2015 se firma více řídila podle skutečností přechozího roku, a proto hodnota tržeb v plánu nepřevyšovala skutečnou hodnotu. Skutečnost převyšovala plán jen o pouhé 3 %. Vývoj tržeb za vlastní výrobky je uveden v grafu 12.

Graf 12 Rozdíl plánovaných a skutečných hodnot tržeb za vlastní výrobky, zboží a služby podniku LUXORY a. s. za období 2014–2015, v tis. Kč

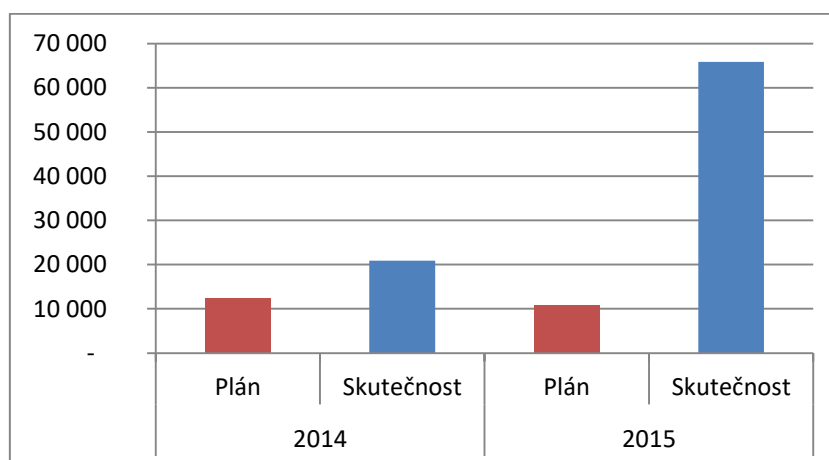


Zdroj: vlastní zpracování

4.9.2.2 Ostatní finanční a provozní tržby

Do této kategorie jsou zahrnovány převážně tržby za materiál, tržby z prodeje dlouhodobého hmotného majetku a ostatní provozní a finanční výnosy. Právě tržby z prodeje majetku nejvíce ovlivnily rozdíl mezi plánem a skutečností, a to v obou analyzovaných letech. Tento rozdíl je znázorněn v grafu 13. V roce 2014 byl rozdíl pouhé 4 mil. Kč, ale v roce 2015 již skutečnost převyšovala plán z minulého roku o dvojnásobek, tedy o 8 mil. Kč. Tato skutečnost byla způsobena tím, že firma ani v jednom z analyzovaných roků nepočítala s prodejem dlouhodobého hmotného majetku. Ovšem z důvodu nedostačujícího využití kapacit se podnik rozhodl prodat některé své budovy, které do této doby vlastnil. V roce 2015 výsledek rapidně ovlivnila i položka ostatní finanční výnosy. V plánu bylo počítáno s nulovou hodnotou této položky, ale skutečnost tvořila 38 mil Kč.

Graf 13 Rozdíl ostatních finančních a provozních tržeb podniku LUXORY a. s. za období 2014–2015, v tis. Kč



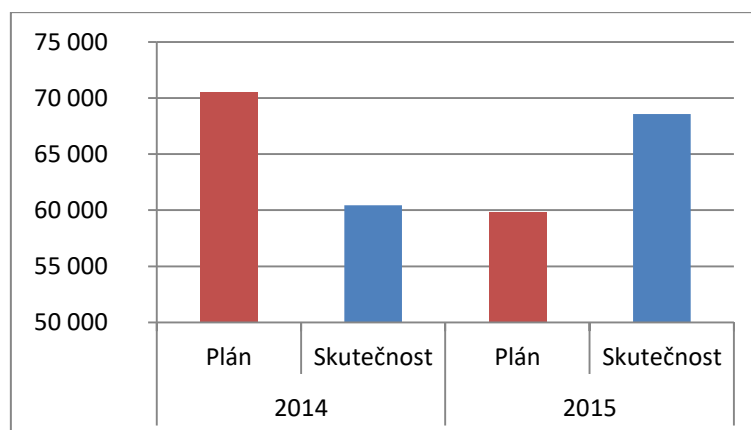
Zdroj: vlastní zpracování

4.9.2.3 Osobní náklady

Převážnou část osobních nákladů tvoří hlavně mzdy. Podnik LUXORY a. s. své mzdy rozděluje na přímé mzdy, tedy ty, které přímo souvisejí s výrobou, a na mzdy režijní, které zahrnují mzdy pracovníků ve vedení podniku a administrativě. V roce 2014 byly osobní náklady nadhodnoceny, což znamená, že byly vyšší v plánu jak ve skutečnosti. Rozdíl plánu a skutečnosti byl skoro 10 mil. Kč. V tomto roce byly odhadované přímé mzdy skoro dvakrát nižší než skutečnost. Naopak mzdové náklady režijní byly v plánu odhadovány na dvojnásobek skutečné hodnoty. Tento fakt byl zapříčiněn změnou poměru zaměstnanců. Více zaměstnanců bylo přijato do výroby a naopak ubylo zaměstnanců v administrativě. S tím byla spojena změna pravomocí a povinností pracovníků a samozřejmě i jejich přeškolení. I přesto osobní náklady v tomto roce byly ve skutečnosti o 14 % nižší než plánované.

V roce 2015 skutečné hodnoty osobních nákladů převýšily plánované hodnoty opět o skoro 10 mil. Kč, tedy téměř o 15 %. V tomto roce se ovšem odhady jednotlivých položek osobních nákladů nelišily tak radikálně jako v roce 2014. Největší rozdíl lze zaznamenat v režijních mzdových nákladech, které se ve skutečnosti navýšily o 5 mil. Kč oproti plánu. Podnik tak počítal s nižšími hodnotami než ve skutečnosti. Z toho vyplývá, že podnik musel vynaložit více finančních prostředků na výplatu mezd a dané prostředky tak nemohl použít jinde. Zajímavý fakt, že skutečné náklady byly ve skutečnosti vyšší jak plánované, by mohl být způsoben přísunem nových pracovníků. Ovšem v roce 2015 se zvýšila částka minimální mzdy. Z tohoto důvodu musel podnik zvýšit mzdy svým zaměstnancům, což značí již zmíněný rozdíl plánovaných a skutečných hodnot osobních nákladů. Výše osobních nákladů a jejich vývoj ve dvou analyzovaných letech je zaznamenám v grafu 14.

Graf 14 Rozdíl plánovaných a skutečných hodnot osobních nákladů podniku LUXORY a. s. za období 2014–2015, v tis. Kč

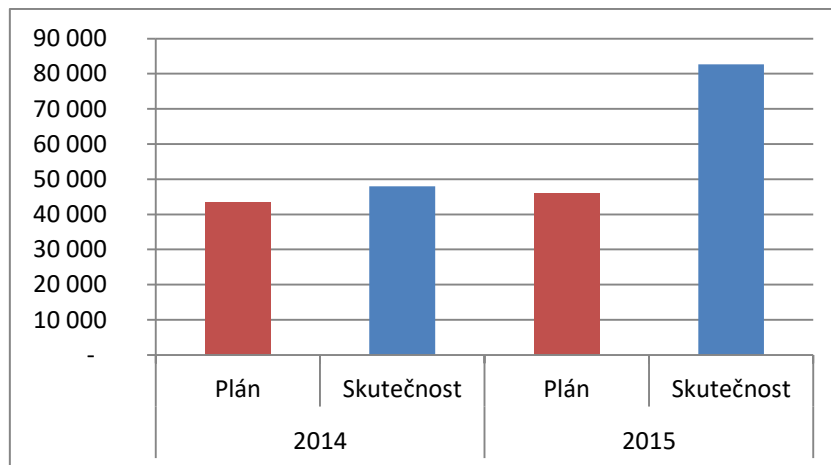


Zdroj: vlastní zpracování

4.9.2.4 Fixní náklady správy a. s.

Do fixních nákladů správy se zahrnují náklady jednotlivých středisek jako např. středisko technický rozvoj, středisko dispečink apod. Náklady správy a. s. se mění nejvýrazněji. Naproti tomu například fixní náklady správy závodů se v obou analyzovaných letech lišily jen v řádu desetitisíců. Fixní náklady správy a. s. v roce 2014 ve skutečnosti nevykazovaly výrazný rozdíl oproti plánovaným hodnotám. Tento rozdíl tvořil necelé 4 mil. Kč. Ovšem i v tomto případě byla skutečná výše nákladů vyšší než plánovaná. V roce 2015 byl rozdíl plánovaných hodnot dokonce dvakrát menší než skutečnost. Přesněji řečeno, skutečnost převyšovala plánované hodnoty skoro o 56 %. Rozdíl plánovaných a skutečných hodnot fixní správy a. s. je znázorněn v grafu 15. Tento rapidní rozdíl byl způsoben hlavně neočekávanými finančními náklady. Ve Středisku 000 byly totiž již v roce 2014 plánované i skutečné hodnoty finančních nákladů rovny nule. Z tohoto důvodu byly nulové náklady odhadovány i v roce 2015. Skutečnost však byla jiná. Je patrné, že výše rozdílné částky, tj. 38 069, se rovná částce prodané cenné papíry a podíly uvedené ve výkazu zisku a ztráty z roku 2015.

Graf 15 Rozdíl plánovaných a skutečných hodnot fixních nákladů správy a. s. podniku LUXORY a. s. za období 2014–2015, v tis. Kč



Zdroj: vlastní zpracování

5 DISKUSE VÝSLEDKŮ

Na základě předem stanovených dílčích cílů zahrnutých v metodice této bakalářské práce, je po zpracování aplikační části možné zhodnotit jednotlivé výsledky těchto dílčích cílů.

1. Zhodnocení finanční situace podniku

Podnik LUXORY a. s. se svými zhruba 300 zaměstnanci je řazen mezi větší podniky. Hlavním předmětem společnosti je prodej výrobků, konkrétně dveří pro domácnosti a jiné firmy. Struktura majetku podniku se odvíjí od skutečnosti, že výroba je prováděna zakázkově. Aktiva podniku jsou tak z 59 % tvořena dlouhodobým majetkem. Významně vysokou položku v dlouhodobém majetku tvoří dlouhodobý hmotný majetek. Pasiva jsou z převážné části tvořena vlastním kapitálem. Celkový vlastní kapitál tvoří 88 % pasiv, přičemž nejvýznamnější položky vlastního kapitálu jsou základní kapitál a hospodářský výsledek minulých let. Zbylých 12 % tak připadá na cizí zdroje. Firma dosáhla téměř ve všech analyzovaných letech zisku, pouze v roce 2013 byla podnikem vykázána ztráta. Tato ztráta byla příznakem špatné marketingové akce, kdy společnost vyčerpala všechny svoje výrobní kapacity. Nejpriznivější hodnota zisku byla vykázána v roce 2015, kdy zisk tvořil 16,5 mil. Kč.

Celkové náklady podniku tvoří v průměru za všechny tři analyzované roky hodnotu 728, 425 mil. Kč, celkové výnosy poté 728, 215 mil. Kč. Rozdíl je způsoben právě ztrátou v roce 2013, která průměrné hodnoty silně ovlivňuje. Na výsledku hospodaření se vzhledem k předmětu podnikání podílí nejvíce zejména položka výkonů a položka výkonové spotřeby.

Zisková marže podniku LUXORY a. s. se pohybuje v průměru okolo 0,2 %. Hodnota ziskové marže je však ovlivněna hodnotou z roku 2013, kdy byl podnik ve ztrátě, ovšem i přesto je patrné, že zisková marže podniku je velmi nízká. Doba obratu pohledávek ve všech analyzovaných letech překračuje dobu obratu závazků. Největší rozdíl v době obratu je v roce 2014, kdy doba obratu pohledávek převyšuje dobu obratu závazků o 8 dní. Za úskalí finanční situace podniku lze považovat neúměrné a neefektivní využívání kapitálu. Tuto skutečnost znázorňuje ukazatel výnosnosti vlastního kapitálu, kdy jeho výsledné hodnoty jsou velmi nízké.

2. Analýza struktury nákladů

Nejvyšší procentuální podíl na celkových nákladech zaujímá výkonová spotřeba, jejíž hodnota je určena zejména výší spotřebovaného materiálu a energie. Výkonová spotřeba tak tvoří v průměru 509, 396 mil. Kč, což odpovídá 70 % celkových nákladů. Dalších výrazných 17 % celkových nákladů připadá na osobní náklady a 6 % na odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku. Skupina daní a ostatních nákladů je v celkové výši nákladů zanedbatelná.

Do variabilních nákladů lze zahrnout například spotřebu materiálu a energie, osobní náklady a různé služby. Variabilní náklady tvoří v průměru 468, 437 mil. Kč za rok, tedy 68 % z celkových nákladů. Fixní náklady jsou z převážné části tvořeny správní a odbytovou režii. Průměrná hodnota fixních nákladů je 223, 282 mil. Kč za rok. Tato hodnota odpovídá zbylým 32 % celkových nákladů.

Ukazatel celkové nákladovosti z výnosů se během let 2013–2015 pohybuje okolo krajní hodnoty 1, což svědčí o tom, že celkové náklady mají na celkových tržbách velmi vysoký podíl a zisková marže je nízká. Procentuální podíl zisku na celkových tržbách činí v průměru za sledované období (bez zvažované hodnoty v roce 2013) pouze okolo 2,3 % a při započtení ztrátového roku 2013 pouhých 0,2 %.

3. Vytvoření návrhu ke snížení nákladů

Nejvýraznější snížení nákladů by společnost pocítila při optimalizaci nákladů na telekomunikační služby, a to za pomoci výběrových řízení na poskytovatele telekomunikačních služeb.

V oblasti leasingu, který podnik používá pro financování firemních automobilů, byly porovnány dosud vynaložené náklady na leasingové splátky s novými nabídkami leasingových společností. Díky této analýze byla objevena společnost s výhodnější nabídkou, a to společnost MONETA Auto s. r. o.

Výrazně by společnost ušetřila i za pomoci nových výběrových řízení, tendrů či aukcí.

4. Analýza bodu zvratu

Bod zvratu byl počítán pro rok 2014. V tomto roce byl předpokládán objem produkce 222 191 ks. Průměrná cena byla vypočítána na 2 905 Kč. Variabilní náklady za analyzovaný

rok činily 439 528 098 Kč a fixní náklady 191 656 830 Kč. Výše bodu zvratu v naturálním vyjádření pro nulovou rentabilitu pak bude 206 750 ks.

5. Vyjádření průběhu nákladové funkce

Krátkodobá nákladová funkce podniku LUXORY a. s. pro rok 2015 byla spočítána na základě jednoduché klasifikační analýzy. Tato metoda byla zvolena hlavně díky dostupnosti zdrojů důležitých pro její výpočet. Krátkodobá nákladová funkce pak bude pro analyzovaný podnik matematicky vyjádřena takto:

$$N = 254\,922\,752 + 2045Q$$

kde: N – celkové náklady za rok v Kč,

Q – objem produkce za rok v ks.

6. Srovnání analyzovaného podniku s konkurencí

Pro srovnání byl vybrán podnik s fiktivním názvem DOS a. s., který má stejný předmět podnikání a přibližně stejný počet zaměstnanců, jako společnost s fiktivním názvem LUXORY a. s. Porovnání proběhlo na základě poměrových ukazatelů. Z výsledků tohoto srovnání je patrné, že podniky jsou rozdílné hlavně v oblasti financování majetku. Podnik DOS a. s. je více zadlužený a dává přednost výnosům před finanční stabilitou firmy. Rozdílně je na tom podnik LUXORY a. s., který je z převážné části financován z vlastních zdrojů, dává přednost finanční stabilitě před výnosy, ale jeho využívání majetku je podle výsledných hodnot neefektivní.

7. Porovnání plánovaných hodnot se skutečností

Plánované hodnoty na rok 2014 byly oproti skutečnosti výrazně nadhodnoceny. Tento fakt byl způsoben příchodem nového finančního ředitele, který neměl tak výrazné zkušenosti. V roce 2015 tomu bylo spíše naopak. Většina plánovaných hodnot byla podhodnocena. Ovšem plánované hodnoty roku 2015 se již odvíjely od skutečných hodnot roku 2014, což značí jasné poučení z minulých let. Díky tomu, že se podnik poučil, se odhady plánů staly přesnější a realističtější. Společnost tak začala vytvářet plány, které se blíží skutečnosti, a nevznikaly tak již vysoké a někdy až nereálné plánované hodnoty.

6 ZÁVĚR

Hlavním cílem této bakalářské práce bylo provést analýzu struktury nákladů podniku s fiktivním názvem LUXORY a. s. a zhodnotit jednání společnosti při řízení nákladů.

Stanovený cíl byl splněn.

V analytické části práce byla provedena analýza struktury nákladů společnosti s fiktivním názvem LUXORY a. s. za tříleté období, a to konkrétně od roku 2013 do roku 2015. V metodice této bakalářské práce byly stanoveny následující dílčí cíle:

- Zhodnotit finanční situaci podniku – na základě hodnot finančních výkazů za období 2013–2015 byl posouzen vývoj rozvahových položek a položek výkazu zisku a ztráty včetně výsledku hospodaření, dále byla provedena vertikální analýza výkazu zisku a ztráty, poté pomocí poměrových ukazatelů byla zhodnocena finanční situace podniku.
- Provést analýzu struktury nákladů dle nákladových druhů – náklady byly seskupeny dle druhů a byl zhodnocen vývoj nákladových skupin. Dále došlo k rozčlenění nákladů na fixní a variabilní a byl proveden popis těchto položek.
- Vytvořit návrh ke snížení nákladů – došlo k rozborům složek nákladů na telekomunikační služby a leasingu. Na základě zkoumání byla pro podnik navržena určitá opatření.
- Provést analýzu bodu zvratu – na základě interních informací podniku byly stanoveny hodnoty výchozích veličin, nutných pro výpočet bodu zvratu v naturálním vyjádření, a následně byla určena hodnota bodu pro nulovou rentabilitu.
- Pokusit se vyjádřit průběh krátkodobé nákladové funkce podniku – rovnice vyjadřující průběh krátkodobé nákladové funkce pro rok 2015 byla sestavena využitím klasifikační analýzy.
- Srovnat analyzovaný podnik s konkurencí – srovnání bylo provedeno pomocí benchmarkingu. K výpočtu byla použita data obou podniků, a to konkrétně data z rozvah a výkazů zisku a ztráty.
- Porovnat plánované hodnoty se skutečností – na základě interních informací podniku bylo provedeno porovnání plánů a skutečností za roky 2014 a 2015.

Všechny dílčí cíle byly splněny.

V metodické části byly také stanoveny hypotézy, které lze na základě propočtů a výsledků aplikační části ohodnotit takto:

Hypotéza I. – *Zisková marže podniku LUXORY a. s. je ve všech analyzovaných letech vyšší než 2 %* – je **zamítnuta**. Rentabilita tržeb dosahovala nejvyšší hodnoty v roce 2015, a to 2,31 %. V roce 2014 hodnota také převyšovala 2 %. Ovšem v roce 2013 byla výše ziskové marže dokonce záporná. Z toho vyplývá, že hodnota ziskové marže byla vyšší než 2 % pouze v letech 2014 a 2015, tudíž je tato hypotéza zamítnuta.

Hypotéza II. – *Celkové výnosy a náklady byly v roce 2014 v plánu nadhodnoceny, na rozdíl od roku 2015* – je **potvrzena**. V aplikační části práce bylo provedeno procentuální srovnání plánu a skutečnosti a bylo vyjádřeno plnění či neplnění plánů. Plán celkových nákladů a výnosů byl v roce 2014 splněn pouze z 90 %. V roce 2015 byl plán překročen skutečností o 11 %. Z těchto údajů je jasné, že v roce 2014 nebyl plán splněn, tudíž je možné tuto hypotézu potvrdit.

Hypotéza III. – *U vybraných položek, tj. tržby za vlastní výrobky, zboží a služby a osobní náklady, nebyla překročena maximální odchylka mezi skutečností a plánem o 20 %* – je **potvrzena**. Na základě procentuálního rozboru, který byl proveden v aplikační části práce, kde největší odchylka mezi skutečností a plánem, tj. 15 %, byla u osobních nákladů v roce 2015, kdy skutečnost převyšovala plán, je hypotéza III. potvrzena.

Všeobecně lze říci, že podnik s fiktivním názvem LUXORY a. s. je finančně velmi zdravým podnikem. Ve dvou z analyzovaných let dosahoval zisku, ve ztrátě byl pouze v roce 2013. Společnost je skoro z 90 % financovaná z vlastních zdrojů, což velmi snižuje náklady, které by byly vynaloženy na cizí kapitál. Firma nemá žádné úvěry, proto jsou její nákladové úroky rovny nule.

Menším problémem tohoto podniku je neefektivní využívání majetku, zejména toho dlouhodobého. Podnik by se tak měl zaměřit na zlepšení této situace. Variantou je pronájem nevyužívaných prostor či efektivnější využívání strojů (např. formou sdílení). Jelikož se ale firma zabývá pouze zakázkovou výrobou, je efektivnější využívání strojů jen těžko uskutečnitelné.

Na základě analýzy bylo zjištěno, že největší část nákladů, tj. 77% tvoří náklady na materiál a energii. Společnost by měla tlačit na dodavatele kvůli lepším podmínkám a nabídkám, a to i přes to, že by musela platby provádět předem. Řešením by byla realizace

systematizovaných výběrových řízení a tendrů na veškeré pravidelné dodávky a služby přesahující určitou hodnotu. Významnou položkou v nákladech jsou i osobní náklady. Tyto náklady se však budou snižovat jen těžce. Ubývá totiž kvalifikovaných pracovníků a z tohoto důvodu bude na podnik spíš kladen nátlak kvůli zvyšování mezd.

7 SUMMARY

This thesis contains comprehensive review of managerial tools and techniques used for company cost management purposes. Individual approaches to company costs and effective procedures to cost reduction and optimization are presented within the thesis.

The theoretical part is focused on the classification of the basic concepts of cost, classical theories of cost management which include Break Even Point Analysis or Cost Calculations and on modern methods of cost management which include the Activity- Based Costing or Modern Budgeting systems.

The practical part analyzes the cost structure of a manufacturing company and proposes measures to increase the performance of the enterprise by optimizing the individual cost elements. Those methods, such as the cost function or Break-Even Point Analysis, which are mentioned above, are used for the analysis.

Seznam použitých zdrojů

- [1] BAKER, Judith J. *Activity-based costing and activity-based management for health care*. Gaithersburg, Md.: Aspen, 1998. ISBN 0-8342-1115-7.
- [2] DOYLE, David P. *Strategické řízení nákladů: Cost Control – a strategic guide*. Vyd. 1. české. Přeložil Jaroslav WAGNER, přeložil Ondřej MATYÁŠ, přeložil Michal MENŠÍK. Praha: ASPI, 2006. ISBN 80-7357-189-7.
- [3] ESCHENBACH, Rolf. *Controlling*. Vyd. 2. Praha: ASPI, 2004. ISBN 80-7357-035-1.
- [4] FIBÍROVÁ, Jana. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vydání. Praha: ASPI, 2007. ISBN 978-80-7357-299-0.
- [5] Finanční výkazy a interní materiály podniku s fiktivním názvem LUXORY a. s.
- [6] GRÜNWARD, Rolf a HOLEČKOVÁ, Jaroslava. *Finanční analýza a plánování podniku*. Praha: Ekopress, 2007. ISBN 978-80-86929-26-2.
- [7] HRADECKÝ, Mojmír a KRÁL, Bohumil. *Řízení režijních nákladů*. Praha: Prospektrum, 1995. ISBN 80-7175-025-5.
- [8] JUREČKA, Václav. *Mikroekonomie*. 2., aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2013. Expert (Grada). ISBN 978-80-247-4385-1.
- [9] KEŘKOVSKÝ, Miloslav a VYKYPĚL, Oldřich. *Strategické řízení: teorie pro praxi*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2006. C. H. Beck pro praxi. ISBN 80-7179-453-8.
- [10] KNÁPKOVÁ, Adriana; PAVELKOVÁ, Drahomíra a ŠTEKER, Karel. *Finanční analýza: komplexní průvodce s příklady*. 2., rozš. vyd. Praha: Grada, 2013. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-4456-8.
- [11] KRÁL, Bohumil. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: Prospektrum, 1997. ISBN 80-7175-060-3.
- [12] KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010. ISBN 978-80-7261-217-8.
- [13] LANG, Helmut. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. Přeložila Jitka FOREJTOVÁ, přeložila Zuzana MAŇASOVÁ. Praha: C. H. Beck, 2005. C. H. Beck pro praxi. ISBN 80-7179-419-8.
- [14] MACÁKOVÁ, Libuše. *Mikroekonomie: základní kurs*. 11. vyd. Slaný: Melandrium, 2010. ISBN 978-80-86175-70-6.
- [15] MANN, Rudolf a MAYER, Elmar. *Controlling - metoda úspěšného podnikání*. Přeložil Antonín BRČÁK. Praha: Průmysl a obchod, 1992. ISBN 80-85603-20-9.4.

- [16] MAREK, Petr. *Studijní průvodce financemi podniku*. 2., aktualiz. vyd. Praha: Ekopress, 2009. ISBN 978-80-86929-49-1.
- [17] PETŘÍK, Tomáš. *Ekonomické a finanční řízení firmy: manažerské účetnictví v praxi*. 2., výrazně rozš. a aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2009. ISBN 978-80-247-3024-0.
- [18] POPESKO, Boris a PAPADAKI, Šárka. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 2016. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-5773-5.
- [19] RŮČKOVÁ, Petra. *Finanční analýza: metody, ukazatele, využití v praxi*. 5., aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing, 2015. Finanční řízení. ISBN 978-80-247-5534-2.
- [20] RŮČKOVÁ, Petra a ROUBÍČKOVÁ, Michaela. *Finanční management: komplexní průvodce s příklady*. 1. vydání. Praha: Grada, 2012. ISBN 978-80-247-4047-8.
- [21] SEID, Michael a THOMAS, Dave. *Franchising for dummies*. 2nd ed. Indianapolis, IN: Wiley Pub., 2006. ISBN 0470045817.
- [22] STŘELEČEK, František. *Proporcionování nákladů na výrobu, provozní a finanční páka*. V Českých Budějovicích: Jihočeská univerzita, Ekonomická fakulta, 2007. ISBN 978-80-7040-915-2.
- [23] SYNEK, Miloslav. *Manažerská ekonomika*. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 2011. Expert (Grada). ISBN 978-80-247-3494-1.
- [24] ŠOLJAKOVÁ, Libuše. *Manažerské účetnictví pro strategické řízení*. Praha: Management Press, 2003. ISBN 80-7261-087-2.
- [25] ŠOLJAKOVÁ, Libuše a FIBÍROVÁ, Jana. *Reporting*. 3 rozš. a aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2010. Finanční řízení. ISBN 978-80-247-2759-2.

Internetové zdroje

- [1] BRIERLEY, J. A., COWTON, C. J., & DRURY, C. (2007, Sep). The identification and type of costs used in cost reduction decisions, *Cost Management*, 21, 34–39. Dostupné z: <http://search.proquest.com/docview/209696439?accountid=9646>
- [2] *ManagementMania* [online]. [cit. 2017-02-10]. Dostupné z: <https://managementmania.com/cs/efektivnost>
- [3] JADVIŠČÁK, Daniel. *Finanční analýza* [online]. 2011 [cit. 2017-03-15]. Dostupné z: <http://financni-analyza.webnode.cz/ukazatele-zadluzenosti/>

Seznam grafů

Graf 1 Průběh celkových nákladů	16
Graf 2 Dlouhodobá nákladová funkce.....	17
Graf 3 Nákladové optimum firmy	19
Graf 4 Grafická analýza bodu zvratu	20
Graf 5 Skutečně vynaložené a rozhodnuté náklady	31
Graf 6 Vývoj výsledku hospodaření podniku LUXORY a. s. za období 2013–2015 v tis. Kč	38
Graf 7 Vývoj výkonů a výkonové spotřeby podniku LUXORY a. s. za období 2013–2015 v tis. Kč	40
Graf 8 Vývoj celkových nákladů a výnosů podniku LUXORY a. s. za období 2013–2015 v tis. Kč	41
Graf 9 Vývoj doby obratu pohledávek a závazků podniku LUXORY a. s. za období 2013–2015	43
Graf 10 Bod zvratu podniku LUXORY a. s.	52
Graf 11 Rozdíl plánovaných a skutečných hodnot celkových nákladů a výnosů v podniku LUXORY a. s. za období 2014–2015, v tis. Kč.....	55
Graf 12 Rozdíl plánovaných a skutečných hodnot tržeb za vlastní výrobky, zboží a služby podniku LUXORY a. s. za období 2014–2015, v tis. Kč.....	57
Graf 13 Rozdíl ostatních finančních a provozních tržeb podniku LUXORY a. s. za období 2014–2015, v tis. Kč	57
Graf 14 Rozdíl plánovaných a skutečných hodnot osobních nákladů podniku LUXORY a. s. za období 2014–2015, v tis. Kč.....	58
Graf 15 Rozdíl plánovaných a skutečných hodnot fixních nákladů správy a. s. podniku LUXORY a. s. za období 2014–2015, v tis. Kč.....	59

Seznam tabulek

Tabulka 1 Možná klasifikace nákladů – shrnutí	10
Tabulka 2 Zkrácená rozvaha podniku LUXORY a. s. za období 2013–2015 v tis. Kč.....	37
Tabulka 3 Zkrácený výkaz zisku a ztráty podniku LUXORY a. s. za období 2013–2015 v tis. Kč	39
Tabulka 4 Vertikální analýza nákladů a výnosů podniku LUXORY a. s. za období 2013– 2015	40
Tabulka 5 Poměrové ukazatele podniku LUXORY a. s. za období 2013–2015	42
Tabulka 6 Poměrové ukazatele podniků DOS a. s. a LUXORY a. s. za rok 2014	44
Tabulka 7 Vývoj nákladových skupin podniku LUXORY a. s. za období 2014–2015, v tis. Kč	47
Tabulka 8 Vývoj variabilních a fixních nákladů podniku LUXORY a. s. za období 2014– 2015, v tis. Kč	47
Tabulka 9 Ukazatel nákladovosti z výnosů podniku LUXORY a. s. za období 2013–2015..	50
Tabulka 10 Veličiny potřebné pro výpočet bodu zvratu za rok 2014 v Kč	51
Tabulka 11 Veličiny pro určení krátkodobé nákladové funkce v roce 2015	52
Tabulka 12 Plánované a skutečné hodnoty podniku LUXORY a. s. za období 2014–2015, v tis. Kč	54

Seznam příloh

- [1] Rozvaha podniku LUXORY a. s. v plném rozsahu v letech 2013–2015 v tisících Kč
- [2] Výkaz zisku a ztráty podniku LUXORY a. s. v letech 2013–2015 v tisících Kč

Přílohy

Rozvaha podniku LUXORY a. s. v plném rozsahu v letech 2013–2015 v tisících Kč

AKTIVA		2013	2014	2015
	AKTIVA CELKEM	864 784	871 717	904 045
A.	POHLEDÁVKY ZA UPSANÝ ZÁKLADNÍ KAPITÁL			
B.	DLOUHODOBÝ MAJETEK	509 505	499 939	465 382
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	3 292	2 719	1 800
1.	Zřizovací výdaje			
2.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje			
3.	Software	3 030	2 023	1 286
4.	Ocenitelná práva	262	696	514
5.	Goodwill			
6.	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek			
7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek			
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek			
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	504 170	470 885	434 057
1.	Pozemky	22 445	22 368	21 060
2.	Stavby	266 151	248 740	232 319
3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	211 996	193 658	173 471
4.	Pěstitelské celky trvalých porostů			
5.	Základní stádo a tažná zvířata			
6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek			
7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	3 578	3 902	1 158
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek		2 217	6 049
9.	Oceňovací rozdíl k nabitému majetku			
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek	2 043	26 335	29 525
1.	Podíly v ovládaných a řízených osobách			4 825
2.	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem			
3.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly			6 004
4.	Půjčky a úvěry ovládaným a řízeným osobám		600	5 000
5.	Jiný dlouhodobý finanční majetek	2 043	20 735	13 696
6.	Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek			
7.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek		5 000	
C.	OBĚŽNÁ AKTIVA	352 940	369 340	436 944
C. I.	Zásoby	93 186	84 035	101 163
1.	Materiál	51 647	40 600	44 169
2.	Nedokončená výroba a polotovary	22 257	22 087	35 796
3.	Výrobky	13 677	17 347	17 315
4.	Zvířata			
5.	Zboží	5 605	4 001	3 883
6.	Poskytnuté zálohy na zásoby			
C. II.	Dlouhodobé pohledávky			

1.	Pohledávky z obchodních vztahů			
2.	Pohledávky za ovládanými a řízenými osobami			
3.	Pohledávky v podnicích s podstatným vlivem			
4.	Pohledávky za společníky a členy družstva			
5.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy			
6.	Dohadné účty aktivní			
7.	Jiné pohledávky			
8.	Odložená daňová pohledávka			
C. III.	Krátkodobé pohledávky	75 797	81 267	86 905
1.	Pohledávky z obchodních vztahů	74 101	63 434	65 392
2.	Pohledávky – ovládací a řídicí osoba		16 087	18 513
3.	Pohledávky – podstatný vliv			
4.	Pohledávky za společníky a členy družstva			
5.	Soc. zabez. a zdr. poj. družstva a za účastníky sdružení			
6.	Stát – daňové pohledávky			1
7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	954	1 174	2 604
8.	Dohadné účty aktivní	150	117	167
9.	Jiné pohledávky	692	455	228
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek	183 957	204 038	248 876
1.	Peníze	80	118	59
2.	Účty v bankách	183 877	91 474	105 909
3.	Krátkodobé cenné papíry a podíly		112 446	142 908
4.	Požizovaný krátkodobý finanční majetek			
D. I.	Časové rozlišení	2 339	2 438	1 719
1.	Náklady příštích období	2 154	2 370	1 719
2.	Komplexní náklady příštích období			
3.	Příjmy příštích období	185	68	
	PASIVA	2013	2014	2015
	PASIVA CELKEM	864 784	871 717	904 045
A.	VLASTNÍ KAPITÁL	759 203	772 661	788 732
A. I.	Základní kapitál	400 000	400 000	400 000
1.	Základní kapitál	400 000	400 000	400 000
2.	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly			
3.	Změny základního kapitálu			
A. II.	Kapitálové fondy	- 150	- 266	588
1.	Emisní ážio			
2.	Ostatní kapitálové fondy			
3.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	- 150	- 266	588
4.	Oceň. rozdíly z přecenění při přeměnách			
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	81 800	81 800	81 800
1.	Zákonný rezervní fond / nedělitelný fond	80 000	80 000	80 000
2.	Statutární a ostatní fondy	1 800	1 800	1 800
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let	307 522	277 553	289 769
1.	Nerozdělený zisk minulých let	307 522	277 553	289 769
2.	Neuhrazená ztráta minulých let			

A. V.	Výsledek hospodaření minulých let	- 29 969	13 574	16 574
B.	Cizí zdroje	104 991	97 704	113 952
B. I.	Rezervy			
1.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů			
2.	Rezerva na důchody a podobné závazky			
3.	Rezerva na daň z příjmů			
4.	Ostatní rezervy			
B. II.	Dlouhodobé závazky	30 697	31 371	33 644
1.	Závazky z obchodních vztahů			
2.	Závazky – ovládací a řídicí osoba			
3.	Závazky – podstatný vliv			
4.	Závazky ke společníkům a členům družstva			
5.	Dlouhodobé přijaté zálohy			
6.	Vydané dluhopisy			
7.	Dlouhodobé směnky k úhradě			
8.	Dlouhodobé účty pasivní			
9.	Jiné závazky			
10.	Odložený daňový závazek	30 697	31 371	33 644
B. III.	Krátkodobé závazky	74 294	66 333	80 308
1.	Závazky z obchodních vztahů	30 952	25 581	24 438
2.	Závazky – ovládací a řídicí osoba			82
3.	Závazky – podstatný vliv			
4.	Závazky ke společníkům a členům družstva			
5.	Závazky k zaměstnancům	5 700	6 561	12 354
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	3 120	3 643	6 930
7.	Stát – daňové závazky a dotace	2 094	3 818	6 595
8.	Krátkodobé přijaté zálohy	32 343	26 664	29 884
9.	Vydané dluhopisy			
10.	Dohadné účty pasivní	71	60	20
11.	Jiné závazky	14	6	7
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci			
1.	Bankovní úvěry dlouhodobé			
2.	Krátkodobé bankovní úvěry			
3.	Krátkodobé finanční výpomoci			
C. I.	Časové rozlišení	590	1 352	1 361
1.	Výdaje příštích období	275	1 004	1 104
2.	Výnosy příštích období	315	348	257

Výkaz zisku a ztráty podniku LUXORY a. s. v letech 2013–2015 v tisících Kč

Text		2013	2014	2015
I.	Tržby za prodej zboží	42 239	39 889	48 084
A. I.	Náklady vynaložené na prodané zboží	33 708	32 244	38 151
+	Obchodní marže	8 531	7 645	9 933
II.	Výkony	728 232	600 695	686 575
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	728 756	593 525	669 123
II. 2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	- 2 106	5 214	15 879
II. 3.	Aktivace	1 582	1 956	1 573
B.	Výkonová spotřeba	591 555	426 450	510 183
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	481 955	340 665	393 862
B. 2.	Služby	109 600	85 785	116 321
+	Přidaná hodnota	145 208	181 890	186 325
C.	Osobní náklady	126 267	116 009	133 952
C. 1.	Mzdové náklady	91 767	83 680	97 131
C. 2.	Odměny členům orgánů společ. a družstva	377	490	700
C. 3.	Náklady na soc. zabezpečení a zdr. pojištění	30 750	28 375	32 512
C. 4.	Sociální náklady	3 373	3 464	3 609
D.	Daně a poplatky	1 095	999	1 139
E.	Odpisy dlouhod. nehmot. a hmot. majetku	53 483	37 837	36 259
III.	Tržby z prodeje dl. majetku a materiálu	6 212	7 620	10 905
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	503	4 030	8 400
III. 2.	Tržby z prodeje materiálu	5 709	3 590	2 505
F.	Zůstatková cena prodaného dl. majetku a materiálu	7 965	11 208	10 125
F. 1.	Zůst. cena prodaného dlouhodobého majetku	492	3 789	7 715
F. 2.	Prodaný materiál	7 473	7 419	2 410
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní obl.	1 487	6 778	- 18 239
IV.	Ostatní provozní výnosy	1 206	887	1 101
H.	Ostatní provozní náklady	3 101	7 722	19 703
V.	Převod provozních výnosů			
I.	Převod provozních nákladů			
*	Provozní výsledek hospodaření	- 40 772	9 844	15 392
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů			38 597
J.	Prodané cenné papíry a podíly			38 069
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku			
VII. 1.	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách			
VII. 2.	Výnosy z ostatních dl. cenných papírů a podílů			
VII. 3.	Výnosy z ostatního dl. finančního majetku			
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku		8	27
K.	Náklady z finančního majetku			
IX.	Výnosy z přeceněných cenných papírů a derivátů		134	2 112
L.	Náklady z přeceněných cenných papírů a derivátů		88	1 078
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	- 402		

X.	Výnosové úroky	1 130	1 251	2 089
N.	Nákladové úroky			
XI.	Ostatní finanční výnosy	3 395	2 134	1 000
O.	Ostatní finanční náklady	- 2 237	- 982	- 688
XII.	Převod finančních výnosy			
P.	Převod finančních nákladů			
*	Finanční výsledek hospodaření	7 164	4 421	5 366
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	- 3 639	691	4 184
Q. 1.	- splatná		17	1 911
Q. 2.	- odložená		674	2 273
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	- 29 969	13 574	16 574
XIII.	Mimořádné výnosy			
R.	Mimořádné náklady			
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti			
S. 1.	- splatná			
S. 2.	- odložená			
*	Mimořádný výsledek hospodaření			
T.	Převod podílu na výsledek hospodaření společníkům			
***	Výsledek hospodaření za účetní období	- 29 969	13 574	16 574
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	- 33 608	14 265	20 758