

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra ekonomiky



Diplomová práce

**Optimalizace nákladů na energie v podniku Bernhardt
Fashion CZ, s. r. o.**

Zdeňka Šínová

© 2023 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Zdeňka Šínová

Veřejná správa a regionální rozvoj – c.v. Šumperk

Název práce

Optimalizace nákladů na energie v podniku Bernhardt Fashion s.r.o.

Název anglicky

Optimization od energy costs of the company Bernhardt Fashion s.r.o.

Cíle práce

Cílem práce je navrhnout postup, jak optimalizovat náklady na energie podniku Bernhardt Fashion s.r.o. s ohledem na analýzu stávající situace a plán rozpočtu provozních nákladů a invenčních nákladů především v oblasti obnovitelných zdrojů energie.

Metodika

Studium odborné literatury, internetových materiálů subjektů veřejného a soukromého sektoru, právních norem, finančních výkazů, závěrečných podnikových zpráv, výstupů MPO.

Komparace a analýza teoretických a reálných přístupů a dat, popř. použití vyšších statistických analýz/metod, použití finančních analýz.

Rozhovory s odborníky z oboru.

Aplikace nastudovaných teoretických poznatků na reálné ukázce/příkladu.

Časový harmonogram práce:

Přehled řešené problematiky: VI.- VIII. 2022

Cíl práce a metodika: do X. 2022

Informace o podniku a základní rozbor dat: do XII. 2022

Analýzy dat a základní výsledky: II. 2023

Závěrečné hodnocení a návrhy: III. 2023

Doporučený rozsah práce

60-80 stran

Klíčová slova

Náklad, výnos, efektivnost, optimalizace, analýza, podnik, investice, energie.

Doporučené zdroje informací

ČOUKOVÁ, Pěva. Účetní a daňové transakce v návaznosti na zákon o korporacích. Bohuňovice: Oswald, 2015. ISBN 978-80-905690-8-9.

MUSIL, Petr. Globální energetický problém a hospodářská politika: se zaměřením na obnovitelné zdroje. Praha: C.H. Beck, 2009. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 9788074001123.

POPEŠKO, Boris a Šárka PAPADAKI. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 2016. Prosperita firmy. ISBN isbn978-80-247-5773-5.

RŮČKOVÁ, Petra. Finanční analýza: metody, ukazatele, využití v praxi. 7. aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing, 2021. Finance (Grada). ISBN isbn978-80-271-3124-2.

VOCHOZKA, Marek a Petr MULAČ. Podniková ekonomika. Praha: Grada, 2012. Finanční řízení. ISBN 978-80-247-4372-1.

Předběžný termín obhajoby

2022/23 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Zdeňka Gebeltová, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra ekonomiky

Elektronicky schváleno dne 16. 6. 2022

prof. Ing. Miroslav Svatoš, CSc.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 2. 11. 2022

doc. Ing. Tomáš Šubrt, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 19. 11. 2023

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci " Optimalizace nákladů na energie v podniku Bernhardt Fashion CZ, s. r. o." jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autorka uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušil autorská práva třetích osob.

V Praze dne 30. 11. 2023

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala Ing. Zdeňce Gebeltové, Ph.D., za její čas, který diplomové práci věnovala a především za cenné rady a názory důležité pro její zpracování. Dále pak panu Romanovi Spurnému, vedoucí provozu podniku Bernhardt Fashion CZ, s. r. o. a Ing. Jaroslavovi Kubešovi, jednatelem, kteří mi poskytli údaje potřebné pro zpracování studie.

Optimalizace nákladů na energie v podniku Bernhardt Fashion CZ, s. r. o.

Abstrakt

Cílem práce „Optimalizace nákladů na energie“ je provedení finanční analýzy se zaměřením na podnikové náklady, která je provedena pomocí finančních výkazů společnosti Bernhardt Fashion CZ, s. r. o. Dílčím cílem je zároveň navrhnout možná řešení pro zlepšení stávající situace.

Na základě provedené analýzy výkazů zisku a ztrát je podnik ve sledovaných letech ziskový vyjma rok 2020, kdy byl ve ztrátě 17 488 tis. Kč. Majetková struktura odhalila pokles celkových aktiv a finanční analýza vysoký podíl financování vlastního majetku cizími zdroji. Celková zadluženost firmy je ve dvou sledovaných letech 2020 a 2021 vysokých 86 %.

Slabou stránkou společnosti je řízení nákladů. Pro jejich evidenci a kalkulace nevyužívá software, díky kterému by docházelo k optimalizaci, či zlepšení efektivity podniku. Celkové náklady ve sledovaných letech rostou. Obrovský nárůst je zaznamenán v nákladech na energie, kdy v roce 2022 stouply o víc jak 300 %.

Řešením problémové oblasti energetických nákladů je výměna stávajících svítidel za LED svítidla s úsporou více jak 700 tis. Kč/rok, změna dodavatele energie ze stávajícího ČEZ na Pražskou energetiku, přičemž tento přechod k jinému dodavateli by znamenal 18% úsporu a implementace fotovoltaické elektrárny. Ta je finančně náročná, avšak pro společnost hraje významnou roli v rozhodování do dalších let, protože při porovnání nákladů a možných úspor je návratnost tak velké investice nízká (3,14 let).

Klíčová slova: náklad, výnos, efektivnost, optimalizace, analýza, podnik, investice, energie

Optimization of energy costs in Bernhardt Fashion CZ, s. r. o.

Abstract

The aim of the thesis "Energy Cost Optimization" is to perform a financial analysis with a focus on corporate costs, which is performed using the financial statements of Bernhardt Fashion s. r. o. The sub-objective is also to propose possible solutions to improve the current situation.

Based on the analysis of the profit and loss statements, the company is profitable in the years under review, except for 2020, when it made a loss of 17 488 thousand EUR. The company's profit and loss is CZK 17,488 thousand. The asset structure reveals a decrease in total assets and the financial analysis reveals a high proportion of equity financing by external sources. The total indebtedness of the company is high 86% in the two years under review 2020 and 2021.

The company's cost management is a weakness. It does not use software to record and calculate them, which would optimise or improve the company's efficiency. Total costs are increasing in the years under review. A huge increase is recorded in energy costs, with an increase of more than 300% in 2022.

The solution to the problem area of energy costs is the replacement of existing luminaires with LED luminaires with a saving of more than 700 thousand CZK. The change of the energy supplier from the existing ČEZ to Pražská energetika, where the switch to another supplier would mean 18% savings, and the implementation of a photovoltaic power plant. The latter is financially demanding, but plays a significant role in the company's decision-making for the next years, because when comparing the costs and potential savings, the return on such a large investment is low (3,14 years).

Keywords: cost, yield, efficiency, optimization, analysis, enterprise, investment, energy

Obsah

1 Úvod	11
2 Cíl práce a metodika	12
2.1 Cíl práce.....	12
2.2 Metodika.....	12
3 Teoretická část	15
3.1 Podnik.....	15
3.1.1 Řízení podniku.....	16
3.1.2 Hospodaření podniku	18
3.1.3 Optimalizace nákladů.....	25
3.1.4 Účetnictví podniku	25
3.2 Charakteristika nákladů	27
3.3 Klasifikace nákladů	29
3.3.1 Druhové členění nákladů.....	31
3.3.2 Účelové členění nákladů.....	31
3.3.3 Kalkulační členění nákladů	32
3.3.4 Členění nákladů z hlediska účetního a manažerského pojetí	33
3.3.5 Členění nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti.....	34
3.3.6 Členění nákladů ve vztahu ke změně objemu výroby.....	35
3.3.7 Časová odlišnost nákladů	36
3.4 Kalkulace nákladů.....	36
3.4.1 Kalkulace úplných nákladů	38
3.4.2 Kalkulace neúplných nákladů.....	40
4 Analytická část.....	42
4.1 Bernhardt Fashion CZ, s. r. o.....	42
4.1.1 Základní údaje.....	42
4.1.2 Přehled ekonomických výsledků	44
4.1.3 Kapitálová struktura podniku	46
4.2 Analýza současného stavu řízení nákladů	48
4.2.1 Kalkulace nákladů.....	49
4.2.2 Struktura a evidence nákladů.....	51
4.3 Možnost řešení optimalizace nákladů na energie	53
4.3.1 Optimalizace nákladů prostřednictvím výměny svítidel.....	53
4.3.2 Optimalizace nákladů prostřednictvím změny dodavatele.....	55
4.3.3 Optimalizace nákladů prostřednictvím vybudování fotovoltaické elektrárny.....	56
4.4 Zhodnocení výsledků	61

5 Závěr	63
6 Seznam použitých zdrojů	65
7 Seznam obrázků, tabulek, grafů a zkratek	69
7.1 Seznam obrázků	69
7.2 Seznam tabulek	69
7.3 Seznam grafů	69

1 Úvod

V dnešní moderní a rychle se vyvíjejícím světě se podniky snaží věnovat pozornost efektivitě práce. Ne na darmo se říká: „Čas jsou peníze.“ Je složité ve výborné kvalitě snižovat náklady, a tím dosahovat větších tržeb. Je jednoduché nakoupit levnější nekvalitní materiál a prodat za stejnou cenu, ale kvalita výrobku pak klesá. Je jednoduché nakoupit levnou pracovní sílu, ale provede svou práci stejně kvalitně jako proškolený pracovník? Využít částečný nebo úplný outsourcing? Takových otázek si můžeme položit hned několik. Snižíme tak náklady podniku a zajistíme požadovanou kvalitu služeb či výrobků?

V této době je klíčové, aby firmy chápaly důležitost a význam řízení, neboť většinou bývá podstatným ukazatelem jejich výkonnosti pouze zisk, což je rozdíl mezi náklady a výnosy. Konkurenční prostředí prochází neustálými změnami a společnosti se musí přizpůsobovat potřebám trhu, tedy požadavkům zákazníků.

Správné řízení celého podniku, tedy i nákladů, a jejich průběžná optimalizace jsou klíčovými faktory pro úspěch každého podniku. V dnešním, rychle se měnícím světě je bez optimalizace nákladů velmi obtížné udržet konkurenceschopnost v určité kvalitě. Optimalizace nákladů je jakýsi proces, ve kterém vybíráme nejlepší možnost z mnoha variant a změn. Může vést k vyšším ziskům, stabilitě, a především efektivitě podniku.

Pokud nelze navyšovat marži a dosahovat tak vyššího zisku zvýšením tržeb, protože zákazník není ochoten zaplatit, musí se firmy snažit pracovat na řízení nákladů a jejich snižování.

Současným fenoménem jsou energie. Větrné elektrárny, vodní nebo fotovoltaické elektrárny, které se v posledním roce rozmohly ve velkém měřítku. I když prvotní náklad je vysoký, existují dotační tituly a firmy garantují krátkou dobu návratnosti.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Hlavním cílem diplomové práce je optimalizace nákladů na energie v podniku Bernhardt Fashion CZ, s. r. o. Dílčími cíli jsou provedení analýz skutečného stavu hospodaření podniku se zaměřením na náklady spojené s energiemi a následná implementace strategií pro jejich optimalizaci. Poskytnout tak ucelený pohled na problematiku optimalizace nákladů na energie a nabídnout možnosti, jak dosáhnout úspor.

2.2 Metodika

Účelem je poskytnout ucelený přehled pro orientaci v oblasti efektivního řízení nákladů podniku a návrhů na jejich optimalizaci.

Postup je popsán v následujících 11 krocích.

1. Volba tématu, s tím související výběr názvu a podniku.
2. Stanovení cílů, kolik a jakým způsobem je naplnit.
3. Výběr a shromáždění odborné literatury
4. Shromáždění podnikových dokumentů ať už finančních nebo technických (rozvahy, výkazy zisku a ztrát, výroční zprávy, technická dokumentace objektu, smlouvy s dodavateli energie apod.).
5. Tvorba úvodu.
6. Studium odborné literatury široké ekonomické oblasti.
7. Tvorba teoretické části – literární rešerše.
8. Studium účetních výkazů společnosti včetně technické dokumentace a konverzace s vedením firmy.
9. Zpracování analytické části ve dvou fázích:
 - analýza hospodaření podniku s důrazem na energetické náklady a
 - implementace návrhů na optimalizaci nákladů.
10. Zhodnocení navrhovaných možností.
11. Poslední fáze: závěr.

Datovou základnou teoretické části, zahrnující hospodaření podniku, charakteristiku, klasifikaci a kalkulaci nákladů, jsou ekonomicky a účetně zaměřené knižní zdroje.

Za zmínku stojí:

- POPESKO, Boris a PAPADAKI, Šárka. 2016. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2. aktualizované a rozšířené vydání. Prosperita firmy. Praha: Grada Publishing. 264 s. ISBN: 978-80-247-5883-5.
- RŮČKOVÁ, Petra. 2021. *Finanční analýza: metody, ukazatele, využití v praxi*. 7. aktualizované vydání. Finance (Grada). Praha: Grada Publishing. 172 s. ISBN 978-80-271-3124-2.
- KRÁL, Bohumil. 2018. *Manažerské účetnictví*. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press, 792 s. ISBN 978-80-726-1568-1.

První fáze praktické části je tvořena na základě účetních výkazů společnosti Bernhardt Fashion CZ, s. r. o., a to:

- rozvahy, výkazy zisků a ztrát,
- audity, výroční zprávy
- technická dokumentace podniku, smlouvy s dodavateli energií a další.

Fáze druhá pak z nabídek a kalkulací jiných dodavatelů.

Pro úspěšné provedení efektivního řízení nákladů a k dosažení udržitelnosti je třeba znát následující **pojmy a vzorce**:

DŮLEŽITÉ POJMY:			
Podnik, účetnictví podniku – finanční, manažerské a daňové, finanční výkazy – rozvaha, výkaz zisků a ztrát, Cashflow, náklady a jejich optimalizace a členění			
VZORCE:			
Výsledek hospodaření (zisk/ztráta)	<i>výnosy – náklady</i>		[1]
Efektivnost podniku „E“	$\frac{TC}{TR}$	$\frac{\text{celkové náklady}}{\text{celkové příjmy}}$	[2]
Poměrové ukazatele			
Ukazatele rentability	Rentabilita celkových aktiv „ROA“	$\frac{\text{výsledek hospodaření}}{\text{celková aktiva}}$	[3]
	Rentabilita vlastního kapitálu „ROE“	$\frac{\text{výsledek hospodaření}}{\text{celková aktiva}}$	[4]
	Rentabilita nákladů „ROC“	$\frac{\text{náklady}}{\text{tržby}}$	[5]
Ukazatele likvidity	Okamžitá	$\frac{\text{finanční majetek}}{\text{krátkodobé závazky}}$	[6]
	Běžná	$\frac{\text{oběžná aktiva}}{\text{krátkodobé závazky}}$	[7]

	Pohotová	$\frac{\text{oběžná aktiva} - \text{závazky}}{\text{krátkodobé závazky}}$	[8]
	Čistý pracovní kapitál	$\frac{\text{oběžná aktiva} - \text{krátkodobé závazky}}{\text{celková aktiva}}$	[9]
Ukazatele zadluženosti	Celková zadluženost	$\frac{\text{cizí zdroje}}{\text{celková aktiva}}$	[10]
	Koeficient zadluženosti	$\frac{\text{cizí zdroje}}{\text{vlastní kapitál}}$	[11]
Ukazatele aktivity	Obrat zásob	$\frac{\text{tržby}}{\text{zásoby}}$	[12]
	Doba obrátů zásob	$\frac{\text{zásoby}}{\text{tržby}} * 360$	[13]
Doba návratnosti		$\frac{\text{investiční výdaj}}{\text{roční cashflow}}$	[14]

3 Teoretická část

Pro pochopení práce je vhodné si přiblížit problematiku nákladů obecně včetně členění a možnosti jejich kalkulace. Proto tato část rešerše zahrnuje objasnění základních pojmů souvisejících s optimalizací nákladů podniku.

3.1 Podnik

Na úvod je třeba si uvědomit, co je podnik. Obchodní zákoník (Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, § 5) jej vymezuje jako hmotné i nehmotné prvky podnikání včetně fyzického majetku, práv i jiných majetkových hodnot, sloužící podnikateli k výkonu a řízení podniku. Považuje jej za věc hromadnou.

Evropská komise definuje podnik jako každý subjekt, který vykonává jakoukoliv hospodářskou činnost, bez ohledu na jeho právní formu, podnikající fyzickou osobu, právnickou osobu (společnost s ručením omezeným, akciová společnost, komanditní společnost, veřejná obchodní společnost) nebo družstvo. Z toho plyne, že podstatná je činnost (prodej výrobků či služeb za určitou cenu na určitém trhu) nikoliv právní forma. Bere v úvahu 3 kritéria pro definování podniků se zaměřením na podporu těch, kteří ji skutečně potřebují. Je to počet zaměstnanců, roční obrat a bilanční suma roční rozvahy. Povinné je splnění počtu zaměstnanců, aby byl považován za daný podnik, strop obratu či bilanční sumy si může zvolit, jednu z kritérií může překročit, aniž by to mělo dopad na jeho status (Evropská komise, 2019, s. 9, 11).

Tabulka 1 Členění podniku dle Evropské komise

Status	Počet zaměstnanců	Obrat (mil. eur)	Bilanční suma rozvahy (mil. eur)
Mikropodnik	< 10	< 2	< 2
Malý podnik	< 50	< 10	< 10
Střední podnik	< 250	< 50	< 43

Zdroj a zpracování: Evropská komise, vlastní, 2019

Mezi základní podnikové funkce patří marketing a prodej, které jsou považovány za klíčové. Marketing je vnímán jako samostatná koncepce podnikání, která vychází z poznávání a ovlivňování měnících se potřeb a preferencí zákazníků. Činnosti související s prodejem mimo vytváření prodejní strategie je taktické a operativní plánování prodeje (navazování kontaktů se zákazníky, obchodní schůzky, příjem a řízení objednávek,

skladování, expedice, pojištění dodávek, fakturace, platby a jiné). Efektivní a úsporný nákup včetně zabezpečení obslužných činností a energií v požadovaném množství i kvalitě a výroba, transformace materiálu na produkt určitým technologickým postupem včetně vědeckotechnických procesů, výzkum produktů, procesů i technologií. Další funkce pak zahrnují péči o personál, strukturu pracovníků a jejich rozvoj a financování podnikání (zajištění kapitálu a rozhodování o jeho struktuře) spolu s investováním, jenž bude přispívat k plnění podnikových cílů v dlouhodobém časovém horizontu (Holečková, Hyršlová, 2018, s. 20).

Podnik vyžaduje běžné i mimořádné financování. Cílem běžného financování je zabezpečení každodenní fungování podniku. To zahrnuje úhradu závazků, nájmu, výplatu mezd, náklady na marketing, vyrovnání faktur dodavatelům za dodaný materiál či energie a další aktivity spojené s běžným provozem. Běžné financování bývá obvykle spjato převážně s oběžnými aktivy. Mimořádné financování se pak zaměřuje na pokrytí ostatních aktivit, které zasahují a mají vliv na průběh podnikání (Čouková, 2015, s. 37).

Miloslav Synek (2011, s. 246) jmenuje financování při zakládání podniku, tj. zajištění peněz na pořízení pozemků, budov, strojů, zásob surovin a materiálů a částek na mzdy a platy do doby, než začne příliv peněz ve formě tržeb, financování při rozšiřování podniku a jeho aktivit, při spojování či likvidaci podniku. A to snahou o efektivní zajištění potřebného kapitálu, rozhodováním o alokaci finančních zdrojů, rozdělením hospodářského výsledku (zisku). Vhodně prognózovat, uvažovat, plánovat a analyzovat současné i budoucí dění. Zajištění optimálního průběhu všech jmenovaných funkcí je realizováno prostřednictvím managementu (řízení).

3.1.1 Řízení podniku

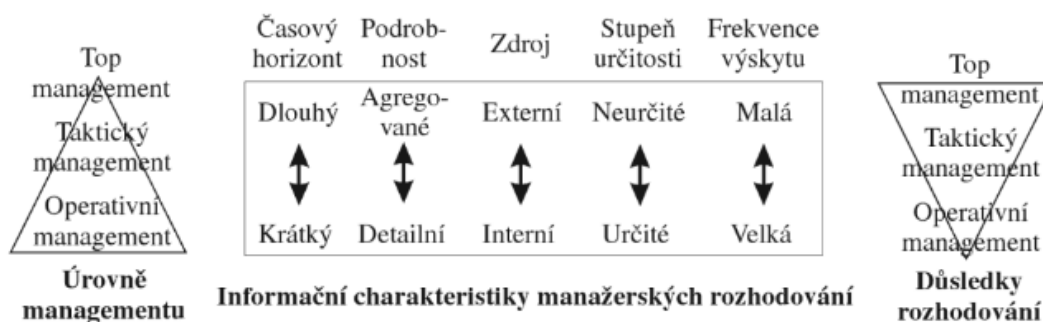
V podnicích jsou využívány tři úrovně řízení, strategické, taktické a operativní, které na sebe hierarchicky navazují.

Strategické řízení provádí top management (nejvyšší management), případně vlastníci firem. Zahrnuje aktivity orientované na udržování dlouhodobého souladu mezi posláním firmy, jejími dlouhodobými cíly a disponibilními zdroji a v neposlední řadě v rámci firmy a prostředí, ve kterém firma existuje. Stejně jako nižší stupně řízení, strategické řízení lze definovat jako souhrn manažerských činností - plánování, organizování, vedení, rozhodování a kontrola (Keřkovský, Vykypěl, 2006, s. 4).

Taktické řízení tvoří manažeři střední linie, což jsou obvykle manažeři odpovědní za větší organizační jednotky nebo určité oblasti, napříč organizací. Typicky např. manažer kvality, manažer financí a podobně. Jejich úkolem je zajištění manažerských funkcí ve střednědobém horizontu (Keřkovský a Valsa, 2012 s. 72).

Operativní řízení lze označit jako nejnižší článek managementu a představuje souhrn řídicích činností, jejichž cílem je zajistit průběh výroby při maximálně hospodárném využití vstupů. Charakteristickými vlastnostmi operativního řízení je velmi krátký časový horizont, týden, max. měsíc. Řízení tohoto typu provádí nejnižší organizační jednotky (dílňy) a představují zpětnou informační vazbu pro nadřízené (Synek, 2010, s. 172)

Obrázek 1 Rozdíly v úrovních řízení



Zdroj: (Keřkovský, Vykypl, 2006, s. 5)

Vzhledem k tématu diplomové práce je vhodné definovat i řízení finanční.

Finanční řízení zahrnuje veškeré činnosti související s efektivním financováním podnikatelských aktivit, které směřují k naplnění podnikových strategií a cílů. Stejně jako řízení celých procesů v podniku, finanční řízení rozlišujeme dle časového horizontu na (Čížinská a Marinič, 2010, s. 12):

- strategický finanční management v časovém horizontu 5 a více let,
- taktický finanční management v rozmezí 1 roku až 5 let a
- krátkodobý finanční management, jenž je součástí krátkodobého operativního řízení podniku, zpravidla v časovém horizontu do 1 roku.

Nejdůležitější skutečnost, která ovlivňuje vývoj celkové hodnoty peněz je čas.

3.1.2 Hospodaření podniku

Výnosy, náklady, a především výsledek hospodaření jsou nejdůležitější charakteristikou hospodaření každého podniku a jsou předmětem každodenní činnosti manažerů.

Výnosy jsou peněžní částky, které podnik „získal“ ze své činnosti za dané období (měsíc, rok), bez ohledu na čas inkasování. Hlavními výnosy jsou tržby z prodeje výrobků či služeb, u obchodních podniků obchodní rozpětí, což je rozdíl mezi kupní a prodejní cenou, u bankovních institucí jde o rozdíl mezi úroky získanými z poskytnutých úvěrů a které zaplatí za vklady (Martinovičová, Konečný, Vavřina, 2019, s. 44).

Náklady jsou pak peněžní částky, které podnik účelně vynaloží na získání výnosů, o kterých bude podrobně pojednáno níže. Šteker (2020, s. 107) je popisuje jako vstupy do hospodářské činnosti účetní jednotky, které snižují její ekonomický prospěch dvojitým způsobem. Buď to snížením aktiv, nebo naopak zvýšením závazků a zároveň v konečném důsledku snižují výsledek hospodaření dané jednotky a tím i snižují vlastní kapitál.

Výkaz zisku a ztrát, známý také jako výsledovka poskytuje souhrnný přehled o výnosech, nákladech a výsledku hospodaření za určité časové období, zachycující jejich pohyb (Růčková, 2021, s. 32). V rámci této analýzy se obvykle podnik snaží najít odpověď na otázku, jak jednotlivé položky ovlivňují nebo ovlivnily výsledek hospodaření. Tyto informace jsou významným podkladem pro hodnocení podnikové ziskovosti. Výsledek hospodaření (zisk nebo ztráta) reprezentuje rozdíl mezi výnosy a náklady.

Struktura zisku a ztrát nabízí několik stupňů výsledku hospodaření, které se liší tím, jaké náklady a výnosy do nich vstupují. Růčková (2021, s. 32) jmenuje výsledek hospodaření provozní, z finančních operací, za běžnou činnost, mimořádný, za účetní období a před zdaněním a tvrdí, že úspěšnost finanční analýzy podniku do určité míry ovlivňují vstupní informace. Měly by být především kvalitní a komplexní, proto je nutné zachytit všechna data účetních výkazů, která by výsledek hospodaření mohla zkreslit. Jedním z účetních výkazů je jmenovaný výkaz zisků a ztrát, dalším je rozvaha.

Rozvaha (balance) je dle Ryneše (2023, s. 253) bilančně uspořádaný přehled aktiv (majetku) na jedné straně a zdrojů financování – pasiv (vlastní a cizí zdroje) na straně druhé. Zpravidla se sestavuje k poslednímu dni každého roku, respektive v kratších obdobích. Zobrazuje základní přehled o majetku podniku ve statické podobě a podává věrný obraz ve dvou základních oblastech včetně rozdělení zisku.

1. Majetková struktura podniku (majetek a jeho ocenění)

Představuje složení dlouhodobého a krátkodobého majetku firmy, které je ovlivněno povahou podnikání. V obchodních společnostech převládají zásoby zboží, u výrobních zase dlouhodobý majetek včetně zásob výrobků a materiálů. Majetková struktura je závislá na finanční politice podniku, která zohledňuje krátkodobé nebo dlouhodobé strategie (Růčková, 2021, s. 121).

2. Kapitálová struktura

Mezi základní problémy finančního řízení podniku je stanovení výše kapitálu a volba správné skladby financování činnosti podniku.

Lze hodnotit:

- horizontálně = zlaté bilanční pravidlo, které tvrdí, že investiční majetek by měl být financován vlastním kapitálem podniku a
- vertikálně, tzn. v souladu s hodnocením věřitelského rizika – čím vyšší je podíl dluhů, tím větší riziko věřiteli vzniká.

Může se zdát, že kapitálová struktura je předem daná podnikatelským záměrem, nicméně je ovlivňována několika faktory. Např. podnikatelské riziko, daňová pozice podniku (odpočitatelnost úrokového zatížení), finanční flexibilita (schopnost navýšit kapitál) nebo manažerský konzervatismus a agresivita (využití cizího kapitálu se ziskem). Není tedy nic dáno, je nutné se přizpůsobovat dané situaci na trhu nebo v podniku (Růčková, 2008, s. 29)

Mírou zmiňovaného rizika je i míra zadluženosti, ovlivňuje výnosnost vlastního kapitálu a vypovídá o třech důležitých skutečnostech podniku (Vávrová, 2014, s. 161):

- celková zadluženost v % = podíl celkových závazků a celkových aktiv vynásoben stem,
- charakter jeho zadluženosti,
- schopnost zadluženost snášet.

Aby podnik zjistil, zda je pro něj dluhové zatížení únosné zjistí prostřednictvím ukazatele, který se nazývá úrokové krytí jako podíl zisku a nákladových úroků. Výsledek pak udává, kolikrát je zisk větší než úroky a jak velký je bezpečnostní polštář pro věřitele. Růčková (2021, s. 73) uvádí, že v zahraničí je doporučována hodnota pětinasobku, v podmínkách České republiky, osminásobek. Takto vysoká

podmínka dává smysl. Podniky, které dosahují vyšší růst tržeb, jsou schopny ve větším rozsahu využívat ve svůj prospěch cizí kapitál.

Účetní uzávěrka mimo rozvahy a výkazu zisku a ztrát obsahuje přílohu, cash flow. Cash flow obsahuje přehled o peněžních tocích, které jsou výsledkem všech kladných a záporných peněžních toků za dané účetní období. Rovná se rozdílu počátečního a koncového stavu peněžních prostředků z rozvahy, přičemž právě výkaz cash flow objasňuje vznik tohoto rozdílu. Lze jej charakterizovat rovnicí, kdy konečný stav peněz se rovná součtu počátečního stavu peněz a příjmů a odečtení výdajů. (Máče, 2006, s. 27).

Obrázek 2 Vazby rozvahy, výkazu zisku a ztráty a cashflow



Zdroj: Máče, 2006, s. 27

Z obrázku č. 2 je zřejmé, že výsledek hospodaření (z výkazu zisku a ztrát) se v rozvaze objevuje jako součást vlastního kapitálu a konečný stav peněz z výkazu cash flow v položce finančního majetku oběžných aktiv. V průběhu podnikání se však mění výnosy a náklady a následkem je změna výsledku hospodaření, o který se zvýší velikost vlastních zdrojů, nejsou-li zisky rozděleny vlastníkům (Máče, 2006, s. 28).

Proč je tedy potřeba náklady „řídit“? Veškerá rozhodnutí, především ta ekonomická spočívají v porovnání nějakého přínosu či užitku s vynaloženými prostředky. Stejně tak je to v ekonomice podniku, kde hrají největší roli výnosy a náklady. Jejich měření, evidence i plánování vyžaduje v dnešní době složité postupy a nástroje, které se v posledních dvou dekádách posouvají vpřed (Popesko, Papadaki, 2016, s. 15).

Cíl každé podnikající osoby, ať už fyzické nebo právnické, je zcela zřejmý. Je jím maximalizace zisku za použití minimálního množství nákladů spojených s jeho činností,

tedy efektivnost. I z definice živnosti dle živnostenského zákona to vyplývá. Ten definuje živnost jako samostatnou soustavnou činnost, prováděnou vlastním jménem, na vlastní zodpovědnost a za účelem dosažení zisku (Zákon č. 455/1991 Sb., živnostenský zákon, § 2). Lze zmínit odchylku u cílů neziskových organizací. Cílem manažerů neziskových organizací je produkovat „něco jiného“ než zisk. Většinou hovoříme o uspokojování potřeb (Dědina a Cejthamr, 2005, s. 21).

Efektivnost bývá přirovnávána k rčení: „*Dělej věci správně.*“ Ochrana a Půček (2011, s. 97) ji popisují jako produktivitu týkající se veřejných zdrojů s cílem dosáhnout maximálního rozsahu, kvality i přínosu při plnění úkolů ve srovnání s objemem vynaložených prostředků. Jednoduše řečeno, nejproduktivnější jsou jednotky dosahující největšího množství výstupů. Nákladově nejefektivnější je zase ta jednotka, která dosahuje nejnižších nákladů na neutrální jednotku výstupu.

Pro ekonomickou efektivnost je důležitý vztah mezi celkovými příjmy a celkovými náklady, konkrétně vztah poměru celkových příjmů (součet násobků cen a množství vyrobených výrobků) a celkových nákladů, kde E je ekonomická efektivnost, TR označují celkové příjmy (součet násobků cen a množství vyrobených všech výrobků) a TC celkové náklady (Vochozka, Mulač a kol., 2012, s. 20).

Pro hodnocení efektivity lze využít klasické poměrové ukazatele rentability, avšak Wagner (s. 175) kritizuje měřítka založené na výsledku hospodaření, protože neobsahují srovnání skutečné výkonnosti s referenční hodnotou a utlumují zájem manažerů o nové investice. Hodnota tak není sama o sobě vhodnou srovnávací základnou pro posouzení výhodnosti nových činností.

Někdy jsou ukazatele rentability označovány jako výnosnost vloženého kapitálu a jsou jakýmsi měřítkem schopnosti podniku vytvářet nové zdroje, tzn. dosahovat zisku při použití investovaného kapitálu. Vychází ze dvou základních účetních výkazů, výkazu zisku a ztrát a rozvahy. Obecně by tyto ukazatele měly v časové řadě inklinovat k růstu. Růčková (2021, s. 64 – 65) jmenuje následující.

Rentabilita aktiv a kapitálu měří úroveň dosaženého výsledku hospodaření s hodnotou aktiv, které byly využity pro dosaženou výši kapitálu. Poměrují tedy vývoj výsledku hospodaření za určité časové období s průměrnou výší aktiv a kapitálu. Rentabilita aktiv a kapitálu odpovídá na otázku, jak efektivní bylo využití zdrojů z hlediska míry jejich zhodnocení. Existuje celá řada jejich podob, avšak nepoužívanější jsou měřítka

rentabilita celkových aktiv a rentabilita vlastního kapitálu nebo rentabilita úročeného kapitálu a rentabilita vázaných aktiv (Wagner, 2009, s. 171-172).

Rentabilita nákladů (ROC) bývá považována za ukazatel doplňující rentabilitu tržeb, protože se jedná o poměr celkových nákladů k tržbám podniku. Obecně platí, že čím nižší je hodnota rentability nákladů, tím lepších výsledků hospodaření podnik dosahuje. Jednoduše řečeno, 1 Kč tržeb dokázal vytvořit s menšími náklady (Růčková, 2021, s. 56).

Každý podnik usiluje o to, aby byl ziskový a dokázal se prosadit na trhu svého druhu, a také aby dokázal reagovat na hrozby, které mohou představovat konkurenti a jiné různé ekonomické situace. V současné době lze vnímat podnikatelské prostředí jako těžko předvídatelné, proto už nestačí, aby podnik jen více prodával, ale musí snížit své výdaje a tím uvolnit prostředky na investice, inovace, rozvoj, export a upevnění svého vedoucího postavení v konkurenčním prostředí. Podnik by však neměl zanedbávat dopady opatření na snižování nákladů, které může společnost realizovat pomocí přijetí opatření k optimalizaci, aniž by ohrozil svoji budoucnost. Metoda optimalizace zahrnuje několik hlavních aspektů, na které je nutné se z pohledu podniku zaměřit. Synek (2011, s. 135) jmenuje nákupy a dodávky (vyhledávání konkurenčních dodavatelů, úspory z rozsahu), organizace práce (nástup nových technologií, nové metody řízení), náklady na zaměstnance (mzdy, odměny) nebo pohled firmy směrem ven, tzv. outsourcing (převedení činností).

Poměrové ukazatele dle Růčkové (2021, s. 58) jsou nejčastěji používaným postupem pro rozbor účetních výkazů. Konkrétně jmenuje dle situace, o které vypovídají, následující.

Ukazatele likvidity

Likvidita podniku je předpoklad jeho finanční rovnováhy neboli stability. V případě, že je podnik trvale nelikvidní, je v platební neschopnosti. To označuje stav, kdy není schopen platit své dluhy ve stanovených termínech. Z hlediska důležitosti se v dnešní době ukazuje, že řízení likvidity je jedna z nejdůležitějších disciplín řízení podniku a člení se na 3 základní ukazatele: okamžitá (peněžní), pohotová a běžná likvidita. Synek (2007, s. 49) tvrdí, že likvidita je považována za kritérium finančního zdraví podniku, ale zároveň, že i nadbytečná likvidita není výhodná. S vyšší likviditou se sice snižuje nebezpečí platební neschopnosti, ale zároveň snižuje výnosnost podniku.

Okamžitá likvidita hodnotí, zda je podnik schopný uhradit své krátkodobé závazky v daný okamžik. Je vyjádřen poměrem platebních prostředků (peníze v pokladně

a na bankovních účtech, šeky apod.) a krátkodobými závazky. Sedláček (2016, s. 57) tvrdí, že tento ukazatel by se měl pohybovat okolo hodnoty 0,2, přičemž tato hranice je kritická a doporučuje se její vyšší hodnota.

Pohotová likvidita, někdy označována jako druhý stupeň likvidity, je zase poměrem oběžných aktiv odečtených o zásoby a krátkodobé závazky. Je tedy méně přesným ukazatelem, oproti okamžité likviditě. Růčková (2021, s. 56) uvádí doporučenou hodnotu 1,0 – 1,5. Z podstaty výpočtu vyplývá, že rovná-li se hodnota pohotové likvidity 1, nemusí podnik v případě uhrazení závazků rozprodat své zásoby.

Běžná likvidita, někdy označována jako třetí stupeň likvidity, je v centru pozornosti věřitelů – pracuje totiž s informací, kolikrát je podnik schopen uspokojit své věřitele v případě, že by proměnil svá oběžná aktiva na hotovost (Scholeová, 2008, s. 179).

Růčková (2008, s. 50) tvrdí, že s analýzou likvidity je spojen ještě jeden podstatný aspekt, čistý pracovní kapitál, přibližující se k běžné likviditě, a proto se běžně do ukazatelů likvidity řadí. Popisuje jej jako část prostředků, které by podniku dovolily pokračovat v jeho činnosti, pokud by musel splatit převážnou část nebo veškeré krátkodobé závazky. Jde o jakousi finanční rezervu v případě nouze. Odděluje finanční prostředky oběžných aktiv sloužící k úhradě závazků od volných finančních prostředků,

Hana Scholeová (2012, s. 80) popisuje obecně pracovní kapitál ve třech variantách (pracovní kapitál, čistý pracovní kapitál, nefinanční pracovní kapitál) jako soubor všech položek hotovostního cyklu a ukazuje jejich vymezení v rozvaze.

Název „pracovní“ vyplývá z charakteristiky kapitálu, že neustále obíhá, pracuje a označuje jej jako oběžná aktiva neboli majetek potřebný pro chod podniku. Čistý pracovní kapitál jsou podle ní oběžná aktiva bez krátkodobých závazků a nefinanční pracovní kapitál souhrn zásob a pohledávek.

Ukazatele zadluženosti

Pojem zadluženost říká, že podnik využívá k financování aktiv své činnosti zdroje cizí, tedy dluhy. Při analýze finanční struktury podniku se používá mnoho ukazatelů, nejčastěji však celková zadluženost. Někdy bývá označována jako ukazatel věřitelského rizika a je vyjádřena jako poměr celkových závazků a celkových aktiv. Obecně platí, že čím vyšší je hodnota tohoto ukazatele, tím větší riziko představuje pro věřitele, jak i z názvu vypovídá (Růčková, 2021, s. 73).

Ukazatele aktivity

Zaznamenávají, jak je podnik schopen využít své jednotlivé majetkové položky. Ukazují, zda má přebytek či nedostatek produktivních aktiv a bude-li v budoucnu moci uskutečnit rozvoj podniku. Zpravidla se setkáváme se dvěma typy ukazatelů, počtem obrátů a dobou obratu.

Ukazatel obratovosti podává informaci o počtu obrátek za určité časové období, tzn., kolikrát převyšují roční tržby hodnotu položky, jejíž obrat je počítán. Čím vyšší výsledek je, tím kratší dobu je majetek vázán a obvykle se zvyšuje zisk. Ukazatel doby obratu pak vyjadřuje průměrnou dobu trvání jedné obrátky. Cílem každého podniku je tuto dobu co nejvíce zkrátit a zvýšit tak počet obrátek (Scholeová, 2012, s. 178).

Ukazatele tržní hodnoty

Tyto ukazatele se od výše uvedených poměrových ukazatelů odlišují tím, že pracují s tržními hodnotami. Jsou zásadní pro investory z hlediska hodnocení návratnosti. Mezi nejdůležitější patří účetní hodnota akcií, čistý zisk na akcii, dividendové krytí apod. (Růčková, 2008, s. 61).

Návratnost je zároveň velmi často používaná jako kritérium pro hodnocení efektivnosti. Je oblíbená pro svou jednoduchost a je ukazatelem statistické metody nerespektující hodnotu času – doba návratnosti nebo průměrná výnosnost investice (účetní rentabilita). Mezi dynamické metody, respektující čas, se pak řadí čistá současná hodnota, vnitřní výnosové procento, index rentability nebo diskontovaná doba návratnosti (Scholeová, 2012, s. 126).

Doba návratnosti dle Učně (2008, s. 91) je doba, za kterou se investice splatí z peněžních příjmů, zjednodušeně se vypočítá jako poměr investičního výdaje s roční cash flow. Čím je kratší doba splacení, tím je investice výhodnější a je samozřejmé, že doba splacení musí být kratší, než je samotná doba životnosti investice.

Čistá současná hodnota se doporučuje jako základní a prvotní metoda hodnocení efektivnosti investic a představuje rozdíl mezi současnou hodnotou očekávaných příjmů a náklady na investici. Vychází-li tato hodnota kladná, může podnik takovou investici přijmout. Rovná-li se nule, bylo u takové investice dosaženo požadované výnosnosti a jsou uspokojeny požadavky investorů a je-li záporná, takovou investici podnik musí odmítnout.

Metoda vnitřního výnosového procenta pak spočívá v nalezení diskontní míry, při které se současná hodnota očekávaných výnosů z investic rovná současné hodnotě výdajů, což znamená, že čistá současná hodnota se rovná nule (Fotr J., 2011, s. 80).

3.1.3 Optimalizace nákladů

Optimalizace nákladů v podniku je jedním z klíčových prvků řízení podniku a je jedním z nejčastěji používaných způsobů, jak lze zvýšit zisk za krátkou dobu. Podstatou je hospodárné nakládání s podnikovými zdroji a zvyšování efektivity podnikových procesů. Vedle toho lze přerozdělit část nebo všechny úspory získané snížením nákladů zpět do procesů, technologií a lidských zdrojů v podniku. Potřebu snížení nákladů podnik začne pocítovat, jestliže jeho výrobky či služby zažívají výrazný cenový pokles. Tyto poklesy mohou mít mnoho příčin, např. nedostatečné bariéry trhu, díky kterým mohou na trh bez problémů vstoupit noví konkurenti a snižovat ceny.

Hovoříme-li o optimalizaci nákladů, netýká se to pouze prostého snížení nákladů, ale i efektivního vynakládání podnikových nákladů na dosažení požadované úrovně výnosů.

Optimalizace nákladů v krátkém období vychází dle Keřkovského a Valsy (2012, s. 84) z předpokladu, že v krátkém časovém horizontu podnik nemůže zásadním způsobem změnit objem svých výstupů. Důvodem jsou limitované výrobní kapacity. Může reagovat na rostoucí poptávku na trhu, ale jen do míry svých kapacit. Objem výroby v krátkém období lze optimalizovat lepším využitím kapacit nebo zvýšením využití snadno a běžně dostupných výrobních faktorů (pracovní síla, energie, materiály).

Obecně platí, že náklady v krátkém období bývají vyšší než v dlouhém období. Příčinou je existence fixních nákladů, které podniku neumožňují optimalizaci kombinace vstupů při měnícím se výstupu, tzn., že krátkodobé náklady neznamenají minimální náklady na výstup.

Optimalizace nákladů v dlouhém období vyžaduje manažerský pohled, který by měl být komplexní a sledovat, jak se celý podnik mění v důsledku změn (Janišová, Křivánek, 2013, s. 273). Co dělat, když existuje neuspokojená poptávka a zvyšovat výrobu lze jen do hranice možností firmy? Např. zvětšení výrobních kapacit vyžaduje investice, což aplikovat v krátkém časovém horizontu nejde. Ale důležité je uvědomit si, že v dlouhém časovém období není prioritou přání a cíle managementu vyrábět určité množství, ale především výsledek boje o trhy a zákazníky.

3.1.4 Účetnictví podniku

Účetnictví lze označit jako zdroj informací pro finanční řízení a rozhodování, protože podstatou každé podnikatelské činnosti je přeměna vstupů na výstupy. Jako vstup

si lze představit vložené prostředky (zdroje) a výstup peněžní tok, což lze v účetnictví zaznamenat třemi relativně odlišnými subsystémy (Čižinská 2018, s. 44).

- 1. Finanční účetnictví** má zajistit komplexní propojení informací o finanční pozici, finanční výkonnosti a změnách ve finanční pozici podniku pomocí peněžního vyjádření (Sedláček, 2016, s. 10). Základním předpisem, jímž se řídí vedení účetnictví, je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Ten upravuje rozsah a způsob vedení účetnictví, požadavky na jeho průkaznost i způsob zveřejňování informací.
- 2. Daňové účetnictví** vychází z výsledku hospodaření, jestliže vede účetní jednotka účetnictví, jestliže ne, pak z rozdílu mezi příjmy a výdaji (Čižinská, 2018, s. 47).
- 3. Manažerské a nákladové účetnictví** jako nástroj vnitřního řízení podniku na rozdíl od daňového a finančního účetnictví sleduje následující zásady (Lang, 2005, s. 32). Účelnost, protože neexistuje žádné zákonné ustanovení. Záleží na potřebách podniku. Hospodárnost, která představuje nejpřesnější a nejúplnější zúčtování. Komplexnost, vedoucí ke stanovení kalkulačních nákladů a zahrnuje veškeré náklady a výkony podniku. Kontinuita podnikových výsledků bude transparentní s možností srovnávání a určení průměrné hodnoty, je-li manažerské účetnictví vedeno dlouhodobě stejně. Periodičnost, protože stejně jako finanční účetnictví vychází z účetního období, 1 roku. Cílem je získat hodnoty pro nové roční plánování a má přednost před úplností. A poslední, zásada příčiny, kdy náklady v kalkulaci jsou připočteny dle příčiny středisku a nositeli nákladů.

Manažerské účetnictví by mělo sloužit jako informační podpora hodnotového řízení činností podniku, tedy přeměny vstupů na výstupy. Pro efektivní řízení totiž vedoucí pracovníci potřebují informace, pomocí kterých jsou schopni analyzovat minulé i současné dění podniku i jeho okolí. Díky manažerskému účetnictví mají jednodušší a přesnější odhad budoucího vývoje. Je tedy oporou chodu podniku ve všech jeho oblastech (Fibířová a kol., 2015, s. 18)

Audit nákladů provedený odborníky může přinést některé výhody, které by díky snížení nežádoucích nákladů na provoz podniku měly přinést úspory, které lze investovat do rozvoje podniku. Využití nástrojů optimalizace nákladů je třeba brát jako nějaký proces opravy podniku, který by měl později přinést další šance na zvýšení jeho hodnoty a efektivity. Snížení nákladů na provoz podniku, jako jsou náklady na výrobu, telekomunikace, administrativu, kancelářský materiál nebo nemovitosti, je často jedinou

možností, jak provoz podniku zlepšit. Optimalizace podnikových procesů zlepšuje řídicí a organizační strukturu a pomáhá zvyšovat potenciál zaměstnanců zaváděním flexibilních forem práce, což má význam hlavně ve výrobních podnicích. Všichni podnikatelé, kteří chtějí zvýšit efektivitu svého podnikání nebo potřebují podporu v oblasti řízení nákladů, by měli brát optimalizaci nákladů v úvahu, ale nesmí zapomínat na volbu adekvátních opatření k optimalizaci nákladů, aby nedošlo k devastaci cílů a strategií zaměřených na úspěšnou budoucnost jejich společnosti na trhu (Dvořáček, 2005, s. 90).

3.2 Charakteristika nákladů

Náklady představují finanční částku, kterou společnost vynaložila na dosažení dlouhodobých výnosů. Rozdílem mezi výnosy a náklady je hospodářský výsledek podniku, pakliže výnosy převyšují náklady, jde o zisk, jestliže naopak jedná se ztrátu (Synek, 2011, s. 72).

Ve finančním účetnictví se určují jako úbytek ekonomické hodnoty, který se projevuje snížením aktiv nebo zvýšením závazků, což vede ke snížení vlastního kapitálu. Zjednodušeně řečeno, náklad je investovaný zdroj pro dosažení výnosu z prodeje. Naopak v manažerském účetnictví jsou náklady chápány jako hodnotově vyjádřené zdroje související s ekonomickou činností. Není podstatné vyčíslení reálné hodnoty, ale jejich hospodárnost a účelnost jejich vynaložení. Smyslem a cílem jejich vynaložení je tedy zhodnocení. Co se obsahové odlišnosti týče, v řadě jazyků se odlišuje i pojmově. V anglickém jazyce se hovoří o účelně vynaložených nákladech jako „costs“, zatímco o nákladech, vyjádřených z hlediska cílů finančního účetnictví, se používá termín „expenses“ (Král, 2018 s. 53).

Úkolem managementu je usměrňování a řízení jednoduchých nákladů, které vyžaduje jejich druhové třídění spojené s výrobními faktory. Jednoduchých, protože je nelze dále členit (spotřeba, odpisy, mzdové a osobní, finanční a na externí služby) a vznikají spotřebou vnitropodnikových výkonů. Určují přesně, co bylo spotřebováno (Synek 2007, s. 79).

Od nákladů je třeba rozlišit peněžité výdaje, jež znamenají odpočet z hotovostních zdrojů společnosti bez závislosti na jejich účelu čerpání. Takový nákup přístroje je pouze peněžním výdajem, nikoli nákladem; teprve odpisy přenesou pořizovací cenu přístroje do nákladů. Náklady se vždy vztahují k výnosům daného období a vždy musí existovat souběh výnosů a nákladů s obdobím, kdy byly vykázány (Synek s. 78).

Náklad nelze považovat automaticky za výdaj, nerovná se výdaji. Výdaj představuje reálný úbytek finančních prostředků. Kdežto náklad vzniká ve chvíli přijetí faktury, např. za zboží, službu či majetek. Mimo fakturu i např. interní doklady, mzdy (Dušek, 2023, s. 81).

Ještě před konkrétním členěním jednotlivých nákladů, je důležité zmínit účtovou osnovu, což je strukturovaný seznam syntetických účtů, na jejichž základě účetní jednotka sestavuje účtový rozvrh, viz tabulka 2.

Tabulka 2 Účtové třídy

0	Dlouhodobý majetek
1	Zásoby
2	Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry
3	Zúčtovací vztahy
4	Kapitálové účty a dlouhodobé závazky
5	Náklady
6	Výnosy
7	Závěrkové a podrozvahové účty
8	Vyhrazeno pro vnitropodnikové účetnictví, jejich členění je v pravomoci dané
9	účetní jednotky

Zdroj: Rubáková, 2015, s. 66)

Účetní osnova tedy obsahuje číselné kódy a názvy účtů, sloužící k zaznamenávání finančních transakcí, což usnadňuje správné a systematické vedení účetnictví. Je důležitým nástrojem pro vedení účetnictví a zpracování finančních výkazů, dělí se do 10 tříd (0 – 9), které se následně třídí do dalších skupin.

Následující tabulka 3 představuje členění účtové třídy 5, nákladů. Spotřebované nákupy, služby, osobní náklady, daně a poplatky a jiné provozní náklady, tyto náklady souvisejí s běžným chodem podniku a s jeho každodenními aktivitami. Jsou zásadní a jejich řízení je důležité pro efektivní řízení zdrojů a také zajištění úspěšného fungování podniku.

Tabulka 3 Členění účtové třídy 5

Skupina	
50 – spotřebované nákupy	Spotřeba materiálu (501), spotřeba energie (502), spotřeba neskladovatelných dodávek (503), prodané zboží (504)
51 – služby	Opravy a udržování (511), cestovné (512), náklady na reprezentaci (513), ostatní (518)
52 – osobní náklady	Mzdové náklady (521), příjmy společníků (522), odměny členům (523), zákonné sociální a zdravotní pojištění (524), atd.
53 – daně a poplatky	Daň silniční (531), daň z nemovitých věcí (532), ostatní (538)
54 – jiné provozní náklady	Prodaný materiál (542), poskytnuté dary (543), mimořádné provozní náklady (547), smluvní pokuty a úroky z prodlení (544) atd.
55 – odpisy, rezervy, náklady příštích období a opravné položky	Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku (551), tvorba a zúčtování rezerv (552), zúčtování oprávk (557), atd.
56 – finanční náklady	Prodané cenné papíry a podíly (561), úroky (562), kurzové ztráty (563), atd.
57 – rezervy a opravné položky finanční oblasti	Tvorba a zúčtování finančních rezerv (574), opravných položek ve finanční činnosti (579)
58 – změna stavu zásob vlastní činnosti aktivace	Změna stavu nedokončené výroby (581), polotovarů (582), výrobků (583), materiálů a zboží (585), atd.
59 - daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů	Daň z příjmů splatná (591), odložená (592), dodatečné odvody (595), převod provozních (597) a finančních (598) nákladů, atd.

Zdroj: Hruška, 2022, s. 34,35

3.3 Klasifikace nákladů

Kvalita činnosti podniku je velmi důležitá k tomu, aby manažeři své náklady správně řídili a usměrňovali a právě správné řízení nákladů závisí na podrobném třídění, které je možné provádět z mnoha různých hledisek pro různé účely a potřeby.

Hlavním předpokladem k úspěšnému a účinnému vedení nákladů a také pro důslednou optimalizaci podniku, je rozdělení nákladů do stejnorodých skupin. Popesko (2016, s. 32) popisuje důležitost klasifikace nákladů následovně: „Protože počet nákladových položek se téměř v jakémkoli podniku čítá na stovky až tisíce, je pro jakékoli další úvahy nezbytné umět tyto náklady rozčlenit do určitých homogenních skupin tak, abychom mohli zkoumat jejich chování při různých situacích. Členění, resp. klasifikace nákladů podle různých kritérií je základním předpokladem pro aplikace dalších nástrojů manažerského účetnictví”.

Je samozřejmě mnoho způsobů, kterými se dají náklady klasifikovat, je však potřeba pracovat s faktem, že rozdělení jakýchkoliv jevů musí být vyvoláno účelovou potřebou, tedy vztahem k řešení určitých otázek a rozhodnutí.

Před jednotlivými způsoby členění je důležité zmínit rozlišení základních dvou pojetí, finanční, uplatňované ve finančním účetnictví a manažerské pojetí, v účetnictví manažerském.

Obrázek 3 Pojetí nákladů



Zdroj: Popesko, Papadaki, 2016, s. 32

Král (2018, s. 55) charakterizuje náklady ve finančním pojetí jako úbytek ekonomického prospěchu, nesoucí s sebou pokles aktiv nebo nárůst závazků a náklady tak vedou ke snížení vlastního kapitálu. Typickým znakem těchto nákladů je způsob ocenění spotřeby zdrojů, jsou vyjadřovány v pořizovacích cenách. Náklady v manažerském pojetí pak jako vynaložení peněžních prostředků, které musí vždy účelově souviset s danou činností. V tomto pojetí, jak znázorňuje obrázek 3, řadí hodnotové a ekonomické pojetí.

Hodnotové pojetí představuje souhrn vynaložených zdrojů na probíhající procesy, patří sem nejen explicitní náklady, ale i kalkulační, o kterých bude pojednáno níže, např. kalkulační odpisy, kalkulační úroky nebo kalkulační nájemné. Tyto náklady nelze přímo spojit s reálným úbytkem peněžních toků, ale ovlivňují aktivity jiným způsobem.

Ekonomické pojetí pak vysvětluje, jakou nejvyšší hodnotu by mohly vynaložené zdroje vyprodukovat. Hovoří se o nich jako o oportunitních nákladech, neslouží k rozhodování o procesech, jsou důležité jako jakási informační opora pro budoucí stav podniku (Wagner, 2009, s. 69).

Synek (2011, s. 114) definuje oportunitní náklady jako měřítko výnosnosti, popisuje je jako ušlý výnos, pokud podnik nedokázal využít všech výrobních faktorů.

3.3.1 Druhové členění nákladů

Druhové členění nákladů je dle Popeska a Papadaki (2016, s. 31) nejčastěji používané členění nákladů. Toto členění finančního pojetí nákladů dělí náklady podle toho, jaký druh externího vstupu byl spotřebován. Je především základem pro tvorbu výkazů zisku a ztrát.

Fibírová s Šoljakovou (2005, s. 53) se shodují, že výhodou druhového členění je jednoznačné zobrazení spotřeby podnikových zdrojů a naopak nevýhodou, že nezohledňuje příčinu jejich vzniku. Není tedy podle nich možné hodnotit efektivnost, hospodárnost a účinnost podnikových zdrojů.

Král (2018, s. 77) charakterizuje druhové členění nákladů třemi vlastnostmi. Z hlediska zobrazení se druhové náklady dají označit jako prvotní, jelikož se stávají prvotním objektem zobrazení, a to hned při jejich vstupu do podniku. Dále mohou být označovány za náklady externí, protože vznikají prací, ale i spotřebou a využitím služeb od jiných subjektů a náklady jednouché, které lze dále členit na jednodušší složky, z kterých se skládají.

Základní druhové členění rozděluje Hradecký, Lanča a Šiška (2008, s. 78) náklady na následující skupiny. **Spotřeba materiálu včetně spotřeby energie; spotřeba a použití externích prací a služeb** (výrobní kooperace, poradenské a opravárenské služby); **mzdové a ostatní náklady** (včetně sociálního a zdravotního pojištění); **odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku; finanční náklady** (pojistné, nákladové úroky).

3.3.2 Účelové členění nákladů

Z pohledu řízení hospodárnosti v podniku, lze účelové členění nákladů označit za jednoznačně nejvýznamnější. Je využíváno hlavně kvůli zjištění, zda jsou náklady ve společnosti dobře spořeny, nebo naopak jestli jsou překračovány. Toto členění nákladů tedy vyjadřuje jejich vztah k příčině jejich vynaložení. Jak již bylo zmíněno, tak v podstatě stanovují racionální nákladový úkol, který se pak porovnává se skutečnou spotřebou v podniku (Popesko, Papadaki, 2016, s. 36).

Vazba nákladů na jejich příčinu může být popsána na různých úrovních podrobnosti. V praktickém případě řešení, které vymezuje nákladový úkon pro jednotlivé nákladové položky nebo pro skupiny nákladových položek, dochází ke strukturování účelového členění na několika úrovních. V první z nich se náklady zpravidla dělí na relativně rozsáhlé kategorie různých výrobních činností. V jejich rámci se pak člení podrobněji, například podle technologických stupňů, procesů, činností nebo jednotlivých

operací. Všeobecnou podstatou je v této souvislosti identifikace hmotného nositele, který je příčinou vzniku nákladů a jehož rozměr určuje i jejich výši. Tím může být na nejvyšší rovině obecnosti buď výkon, při jehož vzniku je náklad spotřebován, nebo jednotka, která jej ke své činnosti vyžaduje (Král, 2018, s. 79).

Hloubka detailu a forma, jakou je nosič materiálu definován, pak mají vliv na jejich výdaje, zejména z hlediska účelu. Ve výkonovém a resortním členění nákladů se za účelové členění označují následující:

- 1. Technologické náklady** – jsou způsobeny technologií výroby konkrétního materiálového nosiče a bez jejich vynaložení by nebylo možno vyrobit daný výkon. Jsou to například položky jako spotřeba základního materiálu nebo odpisy výrobního zařízení.
- 2. Provozní a řídicí náklady** – náklady na obsluhu a řízení lze označit za protiklad technologických nákladů, protože jsou vynaloženy na zajištění a údržbu předpokladů k efektivnímu postupu technologické výroby. Jedná se například o časové mzdy pracovníků nebo náklady na energii.
- 3. Jednicové a režijní náklady** – důležitost jednicových nákladů se vztahuje k řízení nákladové efektivity a určuje jejich žádoucí úroveň, se kterou se budou reálné náklady porovnávat. Jedná se například o náklady na licence a patenty nebo mimořádné náklady na uvedení výrobku do běžného provozu. Režijní náklady jsou stejně jako jednicové náklady projevem účelového členění nákladů se stejným záměrem, ale na rozdíl od jednicových nákladů se tyto náklady nenavysují přímo úměrně s počtem realizovaných výkonů, jsou tedy pouze ovlivněny rozsáhlostí činností a aktivit, které zabezpečují průběh procesu tvorby výkonů. Jedná se například o náklady za úklid, údržbu nebo vytápění (Čechová, 2011, s. 664-667).

3.3.3 Kalkulační členění nákladů

Základem kalkulačního členění nákladů je přiřadit náklady k výkonu nebo jeho části. Zpravidla dle Vochozky a kol. (2012, s. 75) začíná členěním na náklady výrobní a nevýrobní a v rámci nich se pak náklady člení dále, podle druhů činností, procesů nebo operací. V praxi toto členění vychází z technickohospodářských norem. Po tomto rozdělení nákladů k jednotlivým výkonům je podstatné rozdělení do dvou základních skupin. Jde o náklady přímé a nepřímé.

Přímé náklady neboli jednicové, lze je stanovit přímo na kalkulační jednici, souvisí tedy přímo s nákladovým objektem, kterým může být cokoli, co podnik potřebuje z hlediska nákladů sledovat. Nejčastějším objektem je produkt či výrobek. Duchoň (2007, s. 76 a 77) je dělí na materiálové (materiál i obaly), mzdové (základní mzdy včetně příplatků odměn a prémie související s provedením výkonu) a ostatní (technologické palivo a energie, odpisy ze základních prostředků).

Nepřímé náklady, označovány někdy jako režijní náklady, se nevztahují k jednomu druhu výkonu. Jsou vynakládány na produkci více druhů výrobků nebo i na chod celého podniku. Neexistuje přímá vazba mezi nákladem a objektem nebo tu vazbu nejsme schopni identifikovat v rámci účetní evidence nákladů. Nelze je tedy na rozdíl od přímých stanovit na kalkulační jednici. Vochozka a kol. (2012, s. 60) konkrétně jmenuje spotřebu režijního materiálu (čisticí prostředky, kancelářské potřeby), režijní mzdy (mzda ředitele, vrátného, uklízečky), pojistné z režijních mezd, spotřeba jiné než technologické energie (osvětlení, vytápění), odpisy dlouhodobého majetku, opravy a údržby, cestovné, nájemné apod. Duchoň (2007, s. 77) je charakterizuje rozdělením do dvou skupin. První jsou fixní a ostatní náklady (nájem, daně, odpisy, teplo, světlo voda, nářadí), nepřímé materiálové náklady a nepřímé mzdové náklady (kontrola, pracovníci údržby). Druhou pak administrativní náklady (vedoucí pracovníci, úředníci, účetní, nájem kanceláří či telefony).

3.3.4 Členění nákladů z hlediska účetního a manažerského pojetí

Z hlediska účetního tvoří náklady podniku provozní náklady, které vznikají z činnosti podniku, např. spotřeba materiálu a energie, mzdy a provozní náklady. Dále pak finanční (úroky a poplatky) a mimořádné náklady (penále manka a dary).

Manažerské pojetí posuzuje náklady jako ušlé příležitosti, neboli oportunitní náklady. Principem je existence explicitních a implicitních nákladů.

Explicitní náklady jsou skutečně vynaložené náklady na nákup či nájem výrobních faktorů na trhu. Konkrétně se jedná o mzdové náklady, materiálové či dopravní. Přesná jejich výše je evidována v účetních dokladech.

Implicitní náklady jsou náklady obětované příležitosti zdrojů, které podnik nemusí nakupovat, reálně je nevynakládá. Jejich výši nelze zjistit ze standardního účetnictví, reprezentují „ušlý příjem“ z výrobních faktorů, které jsou ve vlastnictví podniku. Jako příklad lze uvést čas vlastníků firmy, který věnuje řízení, aniž by za to pobíral mzdu,

jejich know-how, které do podniku vnáší, aniž by za něj bral odměnu nebo pronájem prostor, pokud by nebyly ve vlastnictví podniku (Keřkovský, Valsa, 2012, s. 81).

Jelikož je cílem finančního účetnictví zobrazit reálný proces hospodářské činnosti, uplatňuje se v něm zásadně explicitní pojetí nákladů podložené reálnou spotřebou ekonomických zdrojů. Implicitní nikoliv, protože mají pouze fiktivní charakter. Jsou ale nezbytnou pomůckou manažerského rozhodování (Čižinská, 2018, s. 74).

Z hlediska manažerského rozhodování lze zmínit i náklady relevantní, které jsou podstatné pro dané rozhodnutí a irelevantní naopak, nepodstatné pro rozhodnutí (Máče, 2006, s. 465).

3.3.5 Členění nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti

Rozdělení nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti znázorňuje ty náklady, jež rozšiřují útvarový průřez účelového členění. Nezbytným předpokladem členění nákladů na útvary je členění nákladů podle místa vzniku a za tímto sledováním nákladů musí následovat členění podle odpovědnosti. Útvary, na které jsou pak náklady rozděleny, jsou definovány jako odpovědnostní střediska.

Po rozdělení nákladů je dalším důležitým krokem nalezení způsobu jejich propojení tak, aby bylo možné zohlednit kooperační vazby mezi jednotlivými útvary a identifikovat odpovědnost za hodnotové efekty výkonů, které se neprodávají externím zákazníkům, ale spotřebovávají se v rámci účetní jednotky. Hlavní východiska pro propojení je uzavření činností odpovědných středisek tak, aby bylo možné vyčíslit jejich náklady; vymezení interních výstupů, které tato střediska předávají dále; ocenění interních výstupů vnitropodnikovými cenami a systém vazeb, který propojuje jednotlivá odpovědnostní střediska, jejichž nositeli jsou výkony předávané z jednoho střediska na druhé. Náklady, které vznikají přijímajícímu středisku, souhrnně nazýváme jako druhotnými náklady (Čechová, 2011, s. 672). Toto třídění tedy odpovídá na otázku, kde náklady vznikly a kdo je odpovědný za jejich vznik.

Prvotní náklady, někdy označovány jako primární či jednoduché, vznikají použitím výrobních faktorů, které jsou externě nakupovány, např. materiál, úroky, personální náklady (Helmut, 2005, s. 52)

Druhotné náklady jsou takové náklady, které vznikají při užití vlastních vnitropodnikových výkonů, jejichž výroba vyžadovala spotřebu původních výrobních faktorů a při spotřebě ekonomických zdrojů vyprodukovaných v jiném útvaru a přenášejí

se v rámci interní struktury podniku. Oproti druhovému členění nákladů, jehož předmětem účetního zpracování jsou externí, prvotní a jednoduché náklady, mají druhotné náklady vlastní skupinu členění. Interní náklady vznikají spotřebou interních výkonů, např. výrobou elektřiny pro vlastní potřebu, druhotné náklady – protože se podruhé objevují na přijímacím středisku (poprvé se objevily na středisku, které výkony vyrobilo a předalo), jsou to např. náklady vynaložené na materiál, zboží apod. a složené náklady. Z pohledu subjektu je lze zkoumat ve vztahu k jednotlivým nákladovým druhům spotřebovaným při realizaci výkonu (Čechová, 2011, s. 673)

3.3.6 Členění nákladů ve vztahu ke změně objemu výroby

Rozdělení nákladů podle změn objemu výkonů je považováno za jeden z nejdůležitějších prostředků pro řízení nákladů. Je také vnímáno jako specifický prostředek manažerského účetnictví, jelikož na základě rozdílu od předchozího členění, které se zaměřovalo na klasifikaci v uplynulém období již spotřebovaných nákladů, se cíle kalkulace nákladů podle výkonů soustřeďují na zkoumání vývoje nákladů při různých změnách objemu budoucích výkonů (Papadaki, Popesko, 2016, s. 38). Má se za to, že poskytuje základ pro přechod od nákladového účetnictví k výše zmíněnému manažerskému účetnictví. Informace týkající se vztahu závislosti nákladů na velikosti výkonů významně zvyšují kvalitu hodnotového řízení téměř ve všech oblastech podnikových procesů. Základní předností jejich aplikace je, že reagují na jeho rostoucí neurčitost v podniku a z ní vyplývající potřebu variantně reagovat na změny v jeho průběhu (Král, 2018, s. 17).

Náklady v souvislosti se změnami objemu výroby se dále dělí do tří hlavních kategorií. **Fixní náklady** jsou náklady, které se v závislosti na změnu objemu výroby nemění, tzn., že podnik je musí vynaložit i při nulovém objemu výroby. Jako příklad lze uvést náklady na vytápění budov, osvětlení či ostrahu podniku. Takové náklady nelze měnit v krátkém časovém období. Jedinou možností, jak tyto náklady snížit, je opačně působící investiční rozhodnutí (např. prodej stroje či zařízení). **Variabilní náklady** se naopak při změně objemu výroby mění. Jde např. o mzdy zaměstnanců nebo náklady na skladování či materiál. Nejvýznamnější položkou variabilních nákladů představují takzvané proporcionální náklady, jejichž výše se pohybuje v přímé úměře s úrovní činnosti. Jedná se například o paušální mzdy dělníků nebo spotřebu přímého materiálu. Zdaleka ne všechny variabilní náklady jsou proporcionální; pokud náklady vzrůstají

rychlejším tempem než samotný rozsah výroby, rozeznáváme nadproporcionální variabilní náklady. Naproti tomu náklady, které vznikají pomalejším tempem než rozsah výroby, se nazývají podproporcionální náklady (Král, 2018, s. 86 a 88).

A **smíšené**, které tvoří jak variabilní, tak fixní prvky nákladů. Jedním z takových příkladů je spotřeba elektřiny. Určitá složka těchto nákladů má fixní povahu, jelikož zahrnuje spotřebu na osvětlení provozní budovy, ale druhá část této spotřeby, která se vztahuje ke spotřebě energie na zajištění činnosti výrobní linky, bude mít proporcionální povahu. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 38).

Stanovení toho, zda je náklad variabilní či fixní závisí na časovém horizontu. Z dlouhodobého hlediska jsou náklady variabilní, protože i fixní mzda generálního ředitele, která se s rostoucím objemem výroby nezvyšuje, může v průběhu 5 let zvýšit či snížit. Krátkodobě mohou být některé náklady fixní. Zásadní otázkou, je jak dlouhý je vlastně krátkodobý či dlouhodobý horizont (Hansen, Mowen a Guan, 2009, s. 54).

3.3.7 Časová odlišnost nákladů

Náklady z hlediska manažerského účetnictví se projeví již v okamžiku vynaložení zdroje, avšak toto vynaložení nevede k úbytku majetku, ale jen ke změně struktury. Nákladem ve smyslu finančního účetnictví se stane až ve chvíli, kdy zdroj vyčerpá svoji „užitečnost, např. tím, že se materiál stane součástí výrobku, jenž byl zákazníkovi prodán. Mimo to Popesko a Papadaki (2016, s. 42,43) dělí náklady na náklady produktu a náklady období, evidované ve výkazu zisku a ztrát v období, ke kterému se vztahují. Náklady produktu jsou takové náklady, jejichž vynaložení je vyjádřeno jako budoucí ekonomický prospěch vytvářeného aktiva a až do okamžiku prodeje se v rozvaze vykazují jako aktiva. Zatímco vynaložení nákladů období chápe jako „vyčerpání“ ekonomického zdroje, které se projeví jako úbytek aktiv nebo přírůstek dluhů zároveň se snížením zisku běžného období.

3.4 Kalkulace nákladů

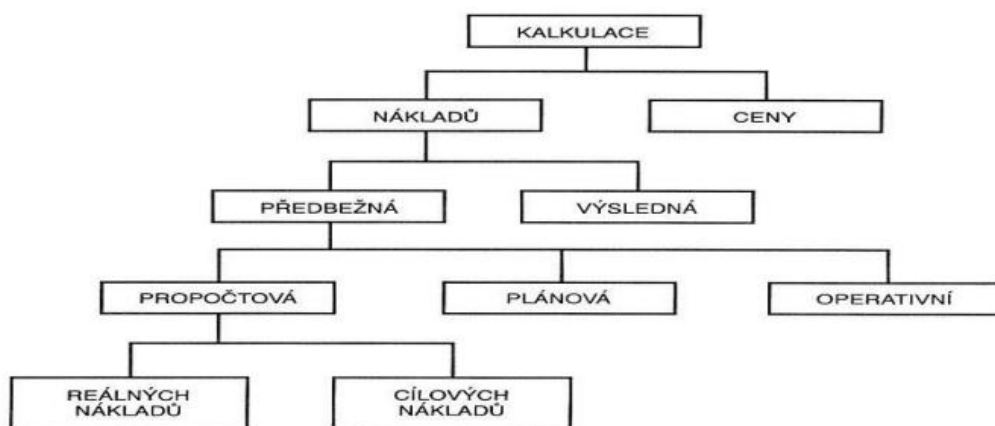
Kalkulace je jednou z nejstarších metod manažerského účetnictví a zároveň nejčastěji užívaný nástroj pro řízení nákladů podniku. Management jednoznačně určuje náklady související s výkonem podniku. V praxi pak určují náklady na konkrétní výrobek, práci či službu. Jednotlivé nákladové položky jsou v rámci kalkulace vyčísleny

v kalkulačních položkách, jejich struktura má předurčený vzorec (Martinovičová, Konečný a Vavřina, 2019, s. 68).

Existuje mnoho definic pro kalkulaci, např. Synek (2011, s. 101) definuje kalkulaci jako „*písemný přehled jednotlivých složek nákladů a jejich úhrn na kalkulační jednici*“.

Všechny kalkulace prováděné v podniku se označují jako **kalkulační systém**. Jednotlivé kalkulace se liší v zobrazení (plné nebo dílčí vztahy nákladů ke kalkulační jednici), použitou metodikou pro přiřazování nákladů, dobou sestavení a vztahem k časovému horizontu jejich využití (Král, 2018, s. 234) a člení je následovně, jak zobrazuje následující obrázek č. 4.

Obrázek 4 Kalkulace



Zdroj: Král 2010, s. 235

Základním členěním nákladů jsou kalkulace **předběžné**, které se vytváří před zahájením výroby, jsou jakýmsi odhadem a mají funkci stanovení nákladového cíle a **výsledné**. Ty jsou naopak prováděny po skončení výrobního či jiného procesu. Po prodeji výrobku jsou známy potřebné vstupy a kalkulace je tak postavena na konkrétních a reálných datech (Fibírová, 2015, s. 240-243).

Jak zobrazuje obrázek, předběžné kalkulace se člení dále. **Propočtová kalkulace** má poskytnout podklady pro předběžné posouzení efektivnosti a navržení adekvátní ceny výrobku. **Plánová kalkulace** je sestavována na určité budoucí období a vyjadřuje množství nákladů budoucího výkonu. Jejím hlavním úkolem je poskytnutí podkladů pro hlavní rozpočet podniku při rozpočtování nákladů, výdajů i zásob (Král, 2010, s. 195 a 199). Operativní kalkulace je využívána především ve vysoce automatizovaných výrobních průmyslových podnicích, sestavuje se během výroby specifické série výkonů a zobrazuje změny přímých nákladů (Popesko a Papadaki, 2016, s. 69).

Již zmiňovaný kalkulační vzorec podle Popeska a Papadaki (2016, s. 59) představuje určitý standard.

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímý materiál
4. Výrobní režie

Vlastní náklady výroby

5. Správní režie

Vlastní náklady výkonu

6. Odbytové náklady

Úplné vlastní náklady výkonu

7. Zisk

Cena výkonu

Za to Král (2010, s. 139) tvrdí, že tato struktura je málo podrobná. Nemůže být tedy vnímána jako rozhodující faktor pro řešení rozhodovacích úloh řízení podniku, jenž využívá informace z manažerského účetnictví. Jako zásadní nedostatek vnímá slučování nákladů, podniky by měli podle něj náklady alokovat.

Kalkulace z hlediska úplnosti nákladů se člení do 2 základních skupin:

- kalkulace úplných nákladů, tzv. absorpční kalkulace a
- kalkulace neúplných nákladů, tzv. neabsorpční,

přičemž základním rozdílem jsou náklady, se kterými disponuje (Taušl Procházková a Jelínková, 2018, s. 98).

3.4.1 Kalkulace úplných nákladů

Kalkulace úplných nákladů neboli absorpční kalkulace zahrnuje veškeré náklady související s daným výkonem a je významná pro dlouhodobá a cenová rozhodnutí. Jejím výstupem jsou úplné vlastní náklady výkonu, čím více nákladů podnik alokuje, tím větším přínosem pak daná kalkulace pro podnik je (Popesko a Papadaki, 2016, s. 78).

Taušl Procházková a Jelínková (2018, s. 98) uvádí, že kalkulace úplných nákladů zahrnuje veškeré relevantní náklady podniku vztahující se k dané kalkulační jednici. Oproti tomu kalkulace neúplných nákladů obsahuje pouze přímé náklady.

KALKULACE DĚLENÍM

Nejzákladnější technika, která se v praxi používá pro alokaci nepřímých nákladů. Uplatňují ji podniky se stejnorodou výrobou, jako jsou obslužné provozy průmyslových podniků nebo výroby elektrické energie (Hradecký, 2008, s. 135)

Kalkulace dělením prostá je postup, který přiřazuje náklady jednotlivým výkonům na základě souvztažnosti mezi jejich velikostí a počtem kalkulačních jednic různých druhů výkonů. Je vhodná pro podniky, vyrábějící pouze jeden druh výrobku (Kocmanová, 2013, s. 132).

Kalkulace dělením s poměrovými čísly je zvláštní druh kalkulace dělením. Stejně jako prostá kalkulace dělením, se uplatňuje jen v podnicích, vyrábějících jeden druh výrobku, ale je specifická v tom, že jednotlivé výrobky se liší technickými vlastnostmi. Pro stanovení nákladů se používá přepočtení podle předem stanovených ekvivalenčních čísel. Ta vyjádří právě technické rozdíly, jako jsou např. barva, velikost apod. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 190).

Kalkulace stupňovitá se využívá v tzv. fázových výrobcích, kde kalkulace se stanovuje pro každou fázi zvlášť. Pro tuto metodu jsou důležité informace o objemu výroby a náročnosti dané fáze. Do kalkulace jsou zahrnuty náklady jednotlivých fází (= zpracovací náklady), ale i fází společných. Kalkulaci stupňovitou lze označit jako kombinace dvou výše uvedených metod. Kalkulujeme-li náklady zpracovací, náklady na finální výkon zjistíme tak, že provedeme součet ceny materiálu spotřebovaného v první fázi, zpracovacích nákladů v jednotlivých fázích a společných nákladů (Synek, 2011, s. 106).

KALKULACE PŘIRÁŽKOVÁ

Popesko a Papadaki (2016, s. 71 - 72) popisuje dvě varianty. Základním typem přírážkové kalkulace je **sumační přírážková kalkulace**, která používá jednotnou univerzální rozvrhovou základnu pro přiřazení všech režijních nákladů. Vychází z předpokladu, že všechny nepřímé neboli režijní náklady se vyvíjí přímo úměrně jedné rozvrhově stanovené veličině. Je tedy zřejmé, že v složitě strukturovaných podnicích je tato kalkulace nereálná.

Druhá a přesnější varianta je **diferencovaná přírážková kalkulace**, která rozděluje režijní náklady do více skupin podle elementárních podnikových funkcí. Např. zásobovací režie sdružuje náklady na nákup, příjem, kontrolu a uskladnění materiálu; výrobní režie

náklady na prodej, expedici a reklamu; odbytová režie a správní režie. Toto rozdělení je nejčastěji používané.

KALKULACE VE SDRUŽENÉ VÝROBĚ

Kalkulace, která se používá v podnicích, kde v rámci jednoho technologického postupu vzniká několik druhů výrobku. Vzniklé náklady se dělí mezi jednotlivé výstupy, a to buď zůstatkovou nebo rozčítací metodou.

Zůstatková metoda je používána ve výroбах, jejichž výstupem je hlavní produkt a sním několik produktů vedlejších, vznikající v rámci jednoho procesu. Náklady tak nelze rozpočítat. Provádí se odečtením od celkových nákladů prodejní ceny vedlejších produktů, čímž se stanoví náklady na produkt hlavní (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 195)

Rozčítací metoda pak u produktů, u kterých nelze jednoznačně určit, zda je hlavním nebo vedlejším produktem. Celkové náklady se tedy přiřazují na základě poměrových čísel, která jsou stanovena na základě množství vyrobených produktů, množství vstupů do výroby nebo podle technických vlastností produktů (Synek, 2011, s. 110)

3.4.2 Kalkulace neúplných nákladů

Kalkulace neúplných nákladů, neboli neabsorpční zahrnuje pouze přímé náklady a má své limity v dlouhodobém a cenovém rozhodování. Některé způsoby kalkulací v rámci kalkulování nákladů rozpočítávají pouze některé jejich skupiny. Mezi náklady, které se nerozpočítávají, patří fixní náklady. Dle neabsorpční metody fixní náklady nesouvisí s výkonem, ale s obdobím, ve kterém výkon vzniká. A to je důvod, proč je nutné fixní náklady od výkonu oddělit (Taušl Procházková a Jelínková, 2018, s. 99).

METODA VARIABILNÍCH NÁKLADŮ

Popesko a Papadaki (2016, s. 115) označují tuto metodu také jako metodu krycího příspěvku. Při užití této metody jsou náklady rozděleny na fixní a variabilní, podle toho, v jakém jsou vztahu k výkonu. Variabilní náklady se v závislosti na změně objemu produkce mění a účelově souvisí s jednicí výkonu, fixní nikoliv. Nemění se a jsou kalkulovány na celý podnik.

PŘÍSPĚVEK NA ÚHRADU FIXNÍCH NÁKLADŮ A TVORBU ZISKU

U kalkulací úplných nákladů vůbec nefiguruje a tato metoda má svůj význam při posuzování ziskovosti výkonů a rozhodování vedoucích pracovníků pro optimální strukturu výroby (Synek, 2011, s. 121). Velikost příspěvku na úhradu se určuje jako rozdíl mezi cenou výrobku a variabilními náklady na něj. Pokud se příspěvek vynásobí počtem prodaných kusů, vyjádří celkový příspěvek na úhradu (Popesko a Papadaki, 2016, s. 216).


4 Analytická část

4.1 Bernhardt Fashion CZ, s. r. o.

V roce 2012 firma AMF Reece ČR koupila obchodní značku Bernhardt od firmy OP Prostějov, která byla v konkurzu. Už za dob OP Prostějov byla značka Bernhardt velmi známá hlavně v Německu a Francii, kde měla své dceřiné společnosti Bernhardt Fashion GmbH a Bernhardt Fashion Fr.

Společnost Bernhardt Fashion CZ, s. r. o. tvrdí, že naše podnikání je jejich prioritou. Zaměřuje se na maximalizaci pracovní pohody s minimálními počátečními náklady. Poskytuje webovou aplikaci módním salonům, široký výběr oděvů a rozsáhlé vzorníky látek různých stylů a doplňků. Nabízí specializované školení v oboru oděvního průmyslu, které profesionální krejčí seznámí s pracovním procesem a naučí je provádět měření za použití snadno ovladatelných stylů s podrobnými ilustracemi tělesných změn.

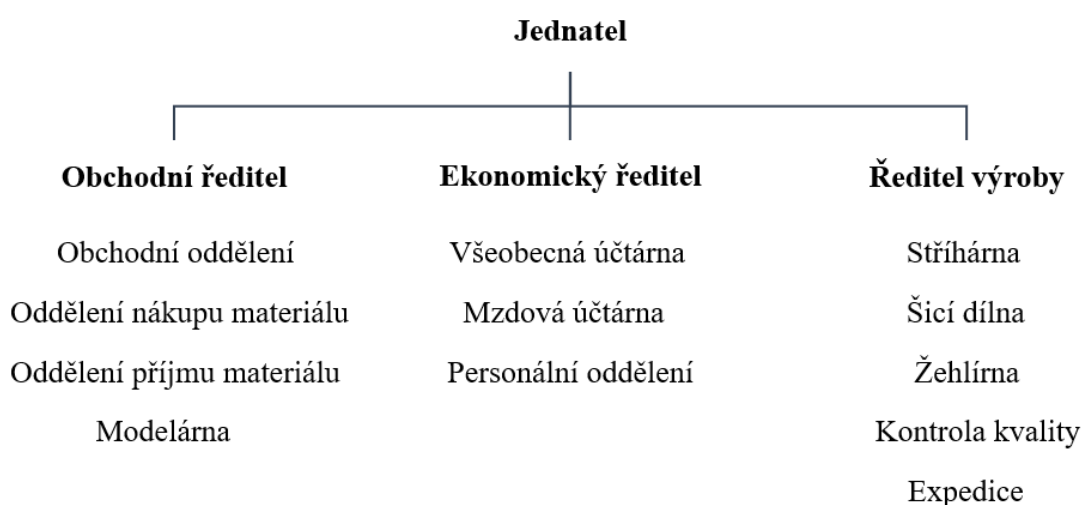
4.1.1 Základní údaje

Název:	Bernhardt Fashion CZ
Právní forma:	společnost s ručením omezeným, zapsána v obchodním rejstříku u Krajského soudu v Brně, oddíl C, složka 76888
IČ:	29378184
DI4:	CZ29378184
Sídlo:	Tovární 837/9c 798 11 Prostějov
Tel.:	+ 420 582 309 343
E-mail:	bernhardt@bernhardt.cz
Služby:	Oblečení vyrobené na míru Oblečení připravené k nošení a firemní oblečení Speciální program – oblečení není na míru, ale s omezenými možnostmi
Logo:	

Made to Measure, doslovně přeloženo „vyrobena na míru“, obecněji uspokojení vlastních potřeb či splnění svého snu.

Podnik vlastní 100% obchodní podíl společnosti Bernhardt Fashion, GmbH se sídlem v Německu a 25% společnosti The Measure agency, Ltd se sídlem v Anglii. Obě tyto společnosti působí jako obchodní zastoupení českého výrobního podniku s podporou pro zákazníky v zahraničí. Jeho řídicí strukturu zobrazuje následující obrázek č. 5.

Obrázek 5 Řídicí struktura



Zdroj a zpracování: Audit podniku 2021, vlastní

Statutárním orgánem společnosti jsou dva jednatelé, kteří jednají ve všech věcech společnosti samostatně. Přímými podřízenými jednatelů jsou obchodní ředitel, ekonomický ředitel a ředitel výroby. Ekonomické oddělení je zastoupeno hlavní ekonomkou a jí podřízenými ve finanční, mzdové a personální účtárně. Ředitel výroby velmi úzce spolupracuje s vedením svých jednotlivých úseků. Na stříhárně, v šicích dílnách a v žehlárně to jsou mistrové a mistři, v ostatních vedoucí. Výrobních pracovníků v dílnách je téměř 80 % z celkového počtu zaměstnanců. Modelárna, úsek, ve kterém se připravují veškeré modelové návrhy (každý návrh výrobku je originál) čítá 20 zaměstnanců. V obchodním oddělení obsluhují zahraniční a české zákazníky profesionálně jak v postupu výrobního procesu, tak ve výběru všech druhů materiálů -látek, knoflíků nebo vzorů všech výrobků. Dle objednávek získaných přes vlastní aplikaci podniku

pracovníci nákupu objednávají všechny druhy materiálů na celém světě. Evidenci přichozího materiálu a expedici ze skladu do výroby zajišťují zaměstnanci příjmu.

4.1.2 Přehled ekonomických výsledků

Tato kapitola popisuje ve zkratce ekonomické výsledky, přičemž každá analýza určitým způsobem souvisí s náklady podniku. Součástí je analýza výkazů zisku a ztráty zachycující rozdíl výnosů a nákladů, což představuje výsledek hospodaření podniku. Dále pak rozvahu rozdělenou do dvou částí, jeho majetkovou a finanční strukturu.

1) Analýza výkazů zisku a ztráty

V této části je zobrazen přehled ekonomických výsledků v letech 2019 - 2022. Výkaz zisku a ztrát je jeden z hlavních finančních výkazů, který podniku zaznamenává finanční výsledky v určitém období, kde náklady tvoří důležitou složku ovlivňující výsledný zisk či ztrátu. A správné řízení nákladů je pro zajištění ziskovosti podniku klíčové.

Jsou zvoleny 4 roky, aby byla zřejmá situace před pandemií Covid-19. Základními veličinami pro stručný přehled jsou náklady, výnosy a z nich plynoucí výsledek hospodaření před zdaněním.

Tabulka 4 Výsledky hospodaření v letech 2019 - 2022

(v tis. Kč.)	Výnosy	Náklady	Výsledek hospodaření před zdaněním
2019	285 488	275 255	10 233
2020	185 708	203 196	-17 488
2021	227 341	221 026	6 315
2022	288 983	278 297	10 686

Zdroj a zpracování: Výkazy zisků a ztrát, vlastní, vzorec č. 1

Skutečné výsledky jsou vždy ovlivněny řadou faktorů, které se odlišují od plánovaných cílů a měřítek. Významnou roli zde hraje vývoj ekonomiky ČR i světa, vývoj cen na domácích i světových trzích nebo pohyb kurzů.

Z tabulky 4 vyplývá, že ve sledovaných letech mimo rok 2020 byl vytvářen zisk. Důvodem tak silného propadu je pandemie spojená s onemocněním COVID 19, která v březnu toho roku ovlivnila nejen chod podniku, ale i světovou ekonomiku. Jelikož podnik 90 % své výroby exportuje do zahraničních zemí, byla vzhledem k restrikcím pandemie výroba snížena na 60 %. Ani po ukončení opatření souvisejících s pandemií se ekonomika nevrátí rychle do původních kolejí, jak je zřejmé z tabulky, i když

se hodnota výsledku hospodaření v roce 2021 dostává na kladné hodnoty, není zisk tak vysoký jako v době před pandemií.

2) Majetková struktura podniku

V tabulce 5 je znázorněn zjednodušený přehled majetkové struktury podniku v letech 2020-2022, který představuje rozdělení levé strany rozvahy, tedy aktiv. Základním hlediskem členění je především doba jejich upotřebení a jejich efektivní správa je podstatná pro minimalizaci nákladů, optimalizaci využití zdrojů a maximalizaci výkonnosti podniku. Pokud podnik efektivně řídí aktiva, může to mít pozitivní vliv na celkové náklady podniku. Jako konkrétní příklad lze uvést správné investice do aktiv, odpisy snižující hodnotu aktiv nebo náklady spojené s údržbou aktiv.

Tabulka 5 Majetková struktura podniku

Položka	2020		2021		2022	
	Částka v tis. Kč	Podíl v %	Částka v tis. Kč	Podíl v %	Částka v tis. Kč	Podíl v %
Aktiva celkem	160 103	100	155 525	100	153 946	100
Dlouhodobý majetek	94 924	59,29	89 728	57,70	82 396	53,52
- DHM	88 036	54,99	84 739	54,49	79 641	51,73
- DNM	5 169	3,23	3 269	2,10	1 036	0,67
- DFM	1 719	1,07	1 720	1,11	1 719	1,12
Oběžná aktiva	65 114	40,67	65 735	42,27	71 335	46,34
- Zásoby	38 245	23,89	38 513	24,76	37 323	24,25
- Krátkodobé pohledávky	20 597	12,86	20 957	13,48	29 574	19,21
- Peněžní prostředky	6 272	3,92	6 265	4,03	4 438	2,88
Časové rozlišení	65	0,04	62	0,03	215	0,14

Zdroj a zpracování: rozvahy podniku, vlastní

Dlouhodobý hmotný majetek (DHM) zahrnuje pozemky a stavby (šicí dílny, stříhárny, sklady, administrativní budovy), stroje (automobily, vozíky, postřikovací soupravy, žehlicí stroje, šicí stroje, a další), zařízení (regály, nábytek kanceláří, počítače, tiskárny a další). Dlouhodobý nehmotný majetek (DNM) představuje veškerý software společnosti. Ať už je to účetní program SAP spojený s webovou objednávací aplikací vyrobený podnikem na míru nebo specifický software pro módní design. Dlouhodobý finanční majetek (DFM) představují podíly obchodních společností v zahraničí, jak je uvedeno v kapitole 4.1.1.

Oběžná aktiva jsou rozčleněna do zásob, krátkodobých pohledávek a peněžních prostředků v pokladně a na bankovních účtech

Časové rozlišení představuje jednu ze zásad účetnictví, kterou je dodržet čas zaúčtování výnosů a nákladů do správného účetního období, bez ohledu na čas jejich úhrady.

Z tabulky 5 vyplývá, že výše celkových aktiv ve sledovaných letech klesá, což je hlavně způsobeno opotřebením majetku (jeho odepisováním). Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek se příliš nemění. Oběžný majetek postupně ve sledovaných obdobích roste. Lze konstatovat, že ve sledovaných letech nedochází v majetkové struktuře k žádným výrazným změnám.

4.1.3 Kapitálová struktura podniku

Aby podnik mohl fungovat, provádět podnikatelskou činnost a s ní související nákupy a prodeje apod. potřebuje již zmiňované prostředky (aktiva). Aby je získal, musí disponovat s finančními zdroji, tedy pasivy. Kapitálová struktura majetku tedy zobrazuje strukturu zdrojů financování, jejichž velikost je ovlivněna velikostí podniku, obratu kapitálu apod. Obecně platí, že čím větší podnik, tím větší kapitál je pro provoz nutný. Tak jako aktiva, i pasiva mají základní rozdělení, vlastní kapitál a cizí krátkodobé a dlouhodobé zdroje. A zároveň i kapitálová struktura podniku obsahuje prvky související s náklady, např. úroky a poplatky ze závazků jsou zahrnuty v nákladech.

Tabulka 6 Struktura pasiv

Položka	2020		2021		2022	
	Částka v tis. Kč	Podíl v %	Částka v tis. Kč	Podíl v %	Částka v tis. Kč	Podíl v %
Pasiva celkem	160 103	100	155 525	100	153 946	100
Vlastní kapitál	18 258	11,40	21 832	14,04	34 499	22,41
Základní kapitál	800	0,50	800	0,51	800	0,52
Fondy ze zisku	0	0	0	0	0	0
VH minulých let	29 316	18,31	6 378	4,10	17 828	11,58
VH účetního období	-17 866	-11,16	8 646	5,56	9 863	6,41
Cizí zdroje	141 845	88,60	133 693	85,96	119 447	77,59
Rezervy	2 804	1,75	2 804	1,80	0	0
Dlouhodobé závazky	96 134	60,05	90 621	58,27	74 835	48,61
Krátkodobé závazky	42 907	26,80	40 268	25,89	44 612	28,98
Časové rozlišení pasiv	0	0	0	0	0	0

Zdroj a zpracování: rozvahy podniku, vlastní

Firma Bernhardt Fashion CZ, s. r. o. využívá, jak vlastní, tak cizí zdroje financování, přičemž významně vyšší podíl představují zdroje cizí. Hodnota vlastního kapitálu ve sledovaných letech roste. Mezi prvním a druhým sledovaným rokem o 16,37 % a mezi roky 2021 a 2022 o 36,72 %. Tyto hodnoty představuje správně hospodařící podnik. Podnik zároveň svým řádným splácením úvěrů snižuje dlouhodobé závazky a krátkodobé závazky plynoucí především ze závazků z obchodního styku jsou téměř neměnné. Celková hodnota pasiv pak klesá.

Jak bylo uvedeno v teoretické části, kapitálová struktura podniku je ovlivněna různými faktory. Jedním z nich je i celková zadluženost podniku. Někdy je tato hodnota označována jako ukazatel věřitelského rizika a vyjadřuje relaci mezi cizími zdroji a celkovými aktivy. Další ukazatel, koeficient zadluženosti, vyjadřuje proporcii cizích zdrojů a vlastního kapitálu.

Tabulka 7 Zadluženost podniku v jednotlivých letech

	2020	2021	2022
Celková zadluženost v %	77,59	85,96	88,60
Koeficient zadluženosti	7,77	6,12	3,46

Zdroj a zpracování: rozvahy podniku, vlastní, vzorce č. 10 a 11

Celková zadluženost ukazuje míru krytí firemního majetku cizími zdroji. Ukazatel by se měl pohybovat v rozmezí 0,3-0,6 respektive mezi 30 % - 60 %. Čím vyšší hodnotu zadluženosti podnik má, tím je pozice věřitelů rizikovější, z čehož vyplývá, že v letech 2020 a 2021 dosahuje velmi vysokých hodnot. Téměř 86 % a 88,6 % v roce 2022 překonává zdravé mantinely zadlužení a porušuje tak zlaté pravidlo financování.

Koeficient míry zadlužení s hodnotami výrazně vyššími než 1, i když jeho hodnota klesá, zdůrazňuje dramatický stav společnosti.

Stejně jako zadluženost i likvidita podniku jsou analýzami poměrových ukazatelů vycházejících ze základních účetních výkazů. **Likvidita** vyjadřuje schopnost podniku uhradit včas všechny svoje závazky. Je-li podnik trvale nelikvidní, podnik se nachází v platební neschopnosti. Na druhou stranu, příliš vysoká likvidita snižuje výnosnost podniku. Mezi tyto ukazatele patří – běžná likvidita, pohotovostní likvidita a okamžitá likvidita. Výsledky ukazatelů likvidity jsou zobrazeny v tabulce 8.

Tabulka 8 Ukazatele likvidity

	2020	2021	2022
Běžná likvidita	1,9	1,6	1,6
Pohotovostní likvidita	0,6	0,7	0,8
Okamžitá likvidita	0,2	0,2	0,1

Zdroj a zpracování: rozvahy, vlastní, vzorce č. 6, 7, a 8

Ukazatelé likvidity se ve sledovaných letech se výrazně nemění. Běžná likvidita, která ukazuje, kolikrát pokrývají oběžná aktiva krátkodobé závazky, mírně klesá. Čím vyšší je její hodnota, tím je pravděpodobnější zachování platební schopnosti podniku. V ekonomické teorii je pro tuto likviditu stanovena hodnota 1,8 – 2,5. Tuto hranici podnik Bernhardt Fashion CZ, s. r. o. od roku 2020 nedosáhl.

Doporučená hodnota pohotovostní likvidity je 1. V takovém případě by se podnik byl schopen vyrovnat se svými závazky, aniž by musel prodat část svých zásob. To ani v jednom ze sledovaných let neplatí.

Okamžitá likvidita 0,2 je kritická a nemusí za každou cenu znamenat finanční problémy podniku, protože podnik může využívat kontokorent, který nemusí být z údajů rozvahy patrný i když se jedná o závazek vůči bance. S analýzou likvidity je spojen ještě jeden důležitý ukazatel, a to čistý pracovní kapitál. Následující tabulka 9 jej znázorňuje.

Tabulka 9 Čistý pracovní kapitál firmy

	Oběžná aktiva	Krátkodobé závazky	ČPK
2020	65 114	42 907	22 207
2021	65 735	40 268	25 467
2022	71 335	44 612	26 723

Zdroj a zpracování: rozvahy, vlastní, vzorec č. 9

Hodnoty čistého pracovního kapitálu značí finanční stabilitu firmy v případě, že by byla nucena splatit velkou část nebo veškeré krátkodobé závazky v danou chvíli. Čistý pracovní kapitál je kladný a zároveň jeho hodnota stoupá.

4.2 Analýza současného stavu řízení nákladů

V dnešním ekonomickém prostředí roste konkurence a náklady na provoz mohou výrazně ovlivnit ziskovost společnosti. Snížení nákladů v podniku není jen důležitým prvkem zvyšujícím ziskovost, ale také klíčovým faktorem pro zvýšení konkurenceschopnosti na trhu. Firmy musí neustále sledovat snižování nákladů, aniž by tím ovlivnily kvalitu svých služeb.

Jedním z klíčových kroků při snižování nákladů je provést podrobnou analýzu současných postupů a identifikovat neefektivní činnosti, nalézt místa kde udržet finance a podniknout kroky k minimalizaci finančních závazků.

Další možností jsou investice do modernějších systémů a strojů, které mohou svou automatizací významně snížit náklady na provoz firmy – náklady mzdové, na opravy chyb a závad zaviněných lidskou činností či snížení plýtvání. Energetická úspornost i vyjednávání s dodavateli je klíčové a umožňují snižování nákladů, proto následuje analýza současného stavu řízení nákladů v podniku Bernhardt Fashion CZ, s. r. o.

Podnik k řízení nákladů využívá zejména finanční účetnictví. Společnost dodržuje Zákon o účetnictví 563/1991 Sb. v souladu se směrnou účtovou osnovou uvedenou ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. K jednotlivým syntetickým účtům si podnik v rámci účtové osnovy vytvořil analytickou evidenci, která umožňuje snazší zachycení, sledování a řízení nákladů. Jediný nástroj manažerského účetnictví je tvorba samotných kalkulací.

Finanční účetnictví vede hlavní ekonomická účetní a pro jeho vedení využívá účetní software SAP. Na základě finančního účetnictví firma člení náklady druhově. Podnik pro potřeby řízení nevyužívá žádnou formu rozpočtování pro budoucí období.

4.2.1 Kalkulace nákladů

Kalkulace je v podniku nezbytným nástrojem pro řízení nákladů. Zajistí kontrolu hospodárnosti, vyšší ziskovost a efektivitu. Analýza nejen nákladů je pro podnik důležitá, ale i přehled veškerých finančních toků. Je téměř nezbytné vést jejich podrobnou evidenci a kalkulace. Podnik Bernhardt Fashion CZ, s. r. o. pro podrobnou evidenci a kalkulační vzorce nevyužívá žádný externí web, software či program. Zajišťuje správnost kalkulací pouze prostřednictvím dostupného programu SAP a Microsoft Excel. Co se kalkulací týká, Excel zajistí funkci vynaložených nákladů a vytváření cen finálních produktů, což je klíčové.

V podniku se kalkulace využívají jen za účelem zjištění výrobních nákladů a následné prodejní ceny, avšak nikoliv celkových nákladů. Kalkulace prodejní ceny hotového výrobku je zákazníkovi známá v okamžiku vložení své objednávky do speciální MTM webové aplikace podniku. Výsledné kalkulace se sestavují výjimečně pouze při objemných zakázkách výrobků stejného druhu, např. hotelových uniformách.

Vhledem k tomu, že podnik vyrábí každý svůj výrobek jako originál a na každý výrobek jsou rozdílné druhy nákladů ve spotřebě materiálu, je pro potřeby ukázky

kalkulace vybrán jeden výrobek s největším počtem vyrobených kusů za rok 2022 a tím je pánská košile.

Postup sestavení předběžné kalkulace pro stanovení ceny košile na míru zahrnuje 3 základní kroky. Prvním krokem je samotný proces plánování celé výroby (od výběru materiálů a vzorů, zadání zakázky do výroby až po předání finálního výrobku). Následuje stanovení přímých a na závěr režijních nákladů.

Přímé náklady zahrnují náklady na:

- veškerý materiál obsažený ve výrobku,
- mzdy dělníků podílejících se na výrobě a
- ostatní (např. zdravotní a sociální pojistné).

Nepřímé – režijní pak obsahují náklady související s:

- řízením a obsluhou výroby (odpisy, opravy, spotřeba elektrické energie),
- řízením a správou podniku (poplatky dopravcům, úroky z úvěrů apod.),
- zásobovací a odbytovou činností.

Pro názornost je v následující tabulce uvedena podrobná kalkulace výroby košile na míru.

Tabulka 10 Kalkulační vzorec pro pánskou košili

Přímý materiál	1 438 Kč
Přímé mzdy	118 Kč
Ostatní přímé náklady	25 Kč
Výrobní (provozní) režie	51 Kč
VLASTNÍ NÁKLADY VÝROBY	1 632 Kč
Správní + zásobovací režie	31 Kč
VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU	1 663 Kč
Odbytová režie	21 Kč
ÚPLNÉ VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU	1 684 Kč
Zisk (ztráta)	980 Kč
CENA VÝKONU	2 664 Kč

Zdroj a zpracování: interní materiály podniku, vlastní

Kalkulace zachycuje náklady na výrobu košile střední cenové kategorie. V účetnictví je skladová cena výrobku stanovená na bázi operativní kalkulace, rozdíl mezi kalkulovanými a skutečnými náklady vyjadřuje oceňovací rozdíl.

Cena výrobku je klíčovým faktorem pro optimalizaci nákladů, je důležité spravovat náklady efektivně a minimalizovat ušlé zisky. Stejně tak je důležitá i jejich kontrola.

4.2.2 Struktura a evidence nákladů

Podnik Bernhardt Fashion CZ, s. r. o. používá druhové členění nákladů. To je základní způsob, jak lze náklady členit. Druhové členění nákladů je zároveň pro podnik východiskem k sestavení výkazu zisku a ztrát. Většinu nákladů společnost člení analyticky.

Zde jsou pro představu ta nedůležitější. 501 – **Spotřeba materiálu** se člení analyticky na náklady na spotřeby materiálů dle druhů 501100-501400 (podšívky, vrchový materiál, drobný materiál, košiloviny), 501500 kancelářských potřeb, 501600 pohonné hmoty a 501700 ostatní spotřební materiál. Stěžejní účet pro diplomovou práci 502 – **Spotřeba energie**, analyticky rozlišuje 502100 spotřebu vody, 502200 plynu a 502300 elektrické energie. Další analytické členění podnik využívá především u účtu 518 – **Ostatní služby**, které obsahují významně 518300 služby daňového poradce nebo auditora, 518400 právní služby, 518900 náklady na reklamu, 518100 poštovné a 518500 ostatní služby.

Tabulka 11 Druhové členění celkových nákladů podniku ve sledovaných letech

(v tis. Kč)	2020	2021	2022
Výkonová spotřeba	84 833	98 853	137 204
Náklady na prodané zboží	19	12	329
Spotřeba materiálu	49 958	59 826	84 491
Spotřeba energie	2 946	3 521	9 403
Služby	31 910	35 494	42 981
Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	900	-1 164	-1 790
Osobní náklady	88 213	96 043	113 833
Úpravy hodnot v provozní oblasti	14 339	12 123	3 871
Ostatní provozní náklady	4 780	5 229	8095
Nákladové úroky a podobné náklady	2 968	3 219	7 143
Ostatní finanční náklady	7 459	6 723	9 941

Zdroj a zpracování: Výkaz zisku a ztrát 2020-2022, vlastní

Tabulka číslo 11 znázorňuje druhové členění nákladů v letech 2020 - 2022. Rok 2020 byl specifický a výrazně ovlivněný pandemií Covid19 a společnost pocítila zároveň se snížením výroby i snížení nákladů oproti letům předešlým. Nejvýraznější

pokles podnik zaznamenává ve změně stavu zásob, což je samozřejmě zapříčiněno malým množstvím výroby. Následující roky 2021 a 2022, kdy se podnik vracel opět do standardní výroby, se už náklady opět zvyšují.

Vzhledem k tématu diplomové práce je nutné upozornit na náklady spojené s energiemi a jejich rapidní nárůst v roce 2022. Tento nárůst je zapříčiněn ukončením smluvně zafixované ceny za elektrickou energii. Jejich náklady v daném roce vzrostly z 3 521 tis. Kč na ohromných 9 403 tis. Kč, což výrazně ovlivňuje firemní rozpočet. Následující tabulky zobrazují rozčlenění nákladů na energie v jednotlivých čtvrtletích.

Tabulka 12 Spotřeba energií v Kč v roce 2020

Čtvrtletí	I.	II.	III.	IV.	Celkem
Plyn	53 297	42 629	15 235	179 642	290 805
Voda	99 365	115 478	133 526	128 675	477 044
Elektrická energie	357 286	574 079	622 820	623 950	2 178 136
Celkem v Kč					2 945 985

Zdroj a zpracování: interní materiály podniku, vlastní

Tabulka 13 Spotřeba energií v Kč v roce 2021

Čtvrtletí	I.	II.	III.	IV.	Celkem
Plyn	244 061	56 919	16 307	151 990	469 277
Voda	95 220	105 478	136 252	130 557	467 507
Elektrická energie	404 288	752 852	742 323	684 731	2 584 196
Celkem v Kč					3 520 980

Zdroj a zpracování: interní materiály podniku, vlastní

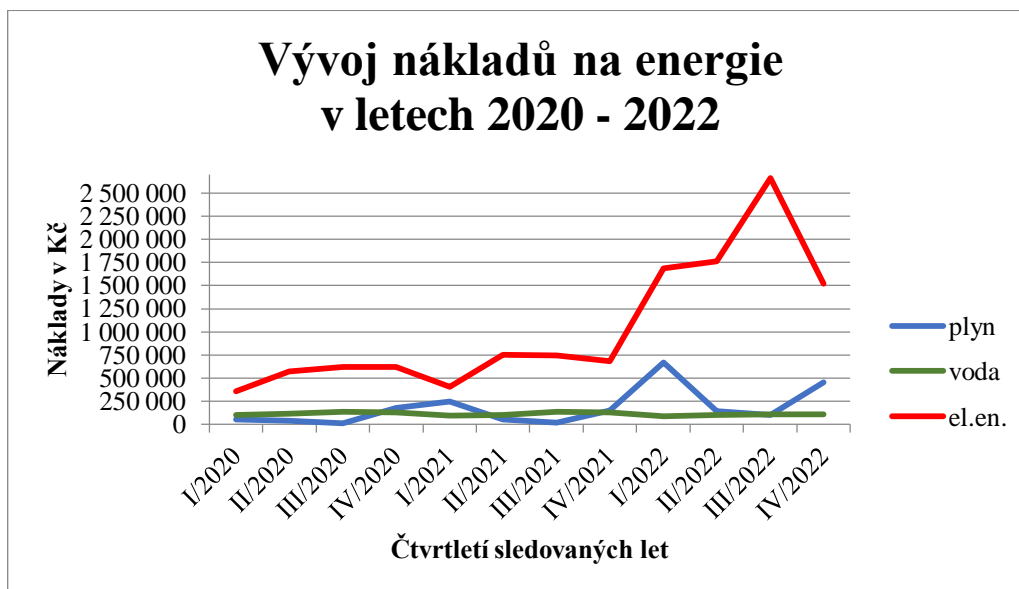
Tabulka 14 Spotřeba energií v Kč v roce 2022

Čtvrtletí	I.	II.	III.	IV.	Celkem
Plyn	671 146	140 495	103 281	455 865	1 370 788
Voda	85 233	98 587	112 356	106 113	402 289
Elektrická energie	1 686 489	1 761 508	2 659 945	1 521 984	7 629 927
Celkem v Kč					9 403 004

Zdroj a zpracování: interní materiály podniku, vlastní

Z tabulek 12 – 14 zachycující spotřeby energií v letech 2020 – 2022 je zřejmé, že celkové náklady na energie rostou, rapidně v roce 2022, kdy vzrostly o více než 300 %. Pro lepší přehlednost a představu to zobrazuje následující graf.

Graf 1 Vývoj nákladů na energie ve sledovaných letech



Zdroj a zpracování: interní materiály podniku, vlastní

Již na první pohled je mimo mírný výkyv nákladů na plyn ve čtvrtém čtvrtletí roku 2021 a následujícím čtvrtletím roku 2022 rapidní nárůst nákladů na elektrickou energii. To je zapříčiněno končící fixací cen od roku 2022. A proto je nutné sledovat možnosti optimalizace těchto nákladů, analyzovat trh a hledat možná řešení.

4.3 Možnost řešení optimalizace nákladů na energie

Možností, jak řešit optimalizaci nákladů na energie existuje několik. Jednou z nich je finančně nenáročná implementace řešení prostřednictvím výměny svítidel v celém objektu podniku.

Další variantou řešení může být změna dodavatele elektrické energie nebo instalace fotovoltaických elektráren na klíč, jejímž jediným potřebným zdrojem k výrobě elektrické energie je slunce.

O jednotlivých variantách řešení úspor včetně konkrétních návrhů bude pojednáno v následujících podkapitolách.

4.3.1 Optimalizace nákladů prostřednictvím výměny svítidel

Jednou z efektivních strategií pro dosažení optimalizace nákladů na energie je výměna stávajících svítidel za moderní a energeticky úsporná LED svítidla.

Současný počet svítidel a jejich spotřeba v podniku Berndhardt Fashion s.r.o. popisuje následující tabulka 12, přičemž délka svícení je 9 hodin denně a 252 dnů za rok.

Svítidla délky 125 cm obsahují 2 zářivky elektrického výkonu 36 W, 150cm svítidla pak 2 zářivky o výkonu 28 W a nejdelší 156 cm také dvě zářivky o výkonu 58 W.

Tabulka 15 Současný stav a spotřeba svítidel

Umístění	Délka svítidla	Počet svítidel	Výkon(W)	Celkem(W/h)	Roční spotřeba(kW/h)
Košilová dílna	125	90	36	3 240	7348
	156	174	58	10 092	22 888
Stříhárna	156	284	58	16 472	37 358
Sklad	125	14	36	504	1 143
	156	36	58	2 088	4 735
Šicí dílna 1.NP	125	574	36	20 664	46 865
	150	118	28	3 304	7 493
	156	4	58	232	526
Šicí dílna 2. NP	125	574	36	20 664	46 865
Celkem	-	1 868	-	77 260	175 221

Zdroj a zpracování: interní materiály podniku, vlastní

Celková spotřeba elektrické energie svítidel za rok 2022 činí 175 221 kW/h, přičemž průměrná cena za 1 kW/h je dle vyúčtování 7,75 Kč. Vynásobením těchto hodnot jsou zjištěny náklady na osvětlení podniku 1 357 963 Kč. Úsporu těchto nákladů lze řešit výměnou zářivek na LED svítidla systémem „kus za kus“.

Tabulka 16 Koncept LED svítidel

Umístění	Délka svítidla	Počet svítidel	Výkon(W)	Celkem(W/h)	Roční spotřeba(kW/h)
Košilová dílna	125	90	18	1 620	3 674
	156	174	24	4 176	9 471
Stříhárna	156	284	24	6 816	15 458
Sklad	125	14	18	252	571
	156	36	18	648	1 469
Šicí dílna 1.NP	125	574	18	10 332	23 432
	150	118	24	2 832	6 422
	156	4	24	96	217
Šicí dílna 2. NP	125	574	18	10 332	23 432
Celkem	-	1 868	-	37 104	84 146

Zdroj a zpracování: nabídka Proton Industries, vlastní

Dle nabídky dodavatele na tuto investici činí 421 452 Kč, z toho:

- 1288 ks 18W LED svítidel je 249 872 Kč (194 Kč/ks)
- 580 ks 24W LED svítidel je 145 580 Kč (251 Kč/ks)
- Montáž 26 000 Kč.

Úspora za rok: 1 357 963 – 421 452 = **705 831Kč**

Po porovnání roční spotřeby před a po výměně svítidel je rozdíl ve spotřebě 91 075 kW/h, tj. 52 %. Úspora nákladů za rok, při již zmiňované průměrné ceně za kW/h, činí 705 831 Kč.

Doba návratnosti vyjádřena v počtu dnů:

$$\left(\frac{421452}{705831}\right) * 360 = 215 \text{ dnů}$$

Doba návratnosti investice za 215 dnů představuje pozitivní a rychlou návratnost. Je měřítkem efektivity a účinnosti energetického opatření. To znamená, že náklady spojené s výměnou svítidel budou splaceny v průběhu pouhých 7 měsíců od provedení investice.

Tato investice nejenže přináší okamžité úspory v provozních nákladech firmy, ale má také pozitivní dopad na životní a pracovní prostředí. Dodavatel zaručuje životnost LED svítidel 80 000 hodin, oproti původním svídlům, jejichž životnost je asi 20 000 hodin.

4.3.2 Optimalizace nákladů prostřednictvím změny dodavatele

Dalším z prostředků jak dosáhnout významných úspor a efektivně řídit náklady je změna dodavatele energií. Tato změna může mít významný vliv na bilanci nákladů podniku a otevřít dveře k využití nových příležitostí pro úspory a také udržitelný rozvoj.

Firma Bernhardt Fashion CZ, s. r. o. v současnosti nedisponuje žádnou smlouvou s fixací ceny, tudíž cena energií je vysoká a závislá na vývoji ceny na energetickém trhu. V prosinci r. 2021 skončila společností dlouhodobá smlouva s dodavatelem innogy a v souvislosti s energetickou krizí se tak Bernhardt Fashion CZ, s. r. o. dostal k dodavateli poslední instance ČEZ. Mezi nejvýznamnější dodavatele energií se řadí E.ON, innogy, MND Energie a.s. nebo Pražská energetika.

Tabulka 17 Srovnání průměrných ročních cen elektřiny

	ČEZ (nyní)	E.on	PRE	innogy
Roční spotřeba (kWh)	999 884	999 884	999 884	999 884
Průměrná cena	7,75	6,89	6,35	7,2
Celkové náklady	7 749 101	6 889 200	6 349 263	7 199 164
Rozdíl		859 901	1 399 837	549 936

Zdroj a zpracování: nabídky dodavatelů, vlastní

Tabulka 17 znázorňuje možnou úsporu nákladů za elektřinu v případě změny dodavatele při nových průměrných sazbách, z čehož vyplývá, že nejvýhodnějším

dodavatelem pro Bernhardt Fashion CZ, s. r. o. by byla Pražská energetika. Přechod by činil úsporu zvýrazněných 1 399 837 Kč, to znamená o 18 % méně než v roce předešlém.

4.3.3 Optimalizace nákladů prostřednictvím vybudování fotovoltaické elektrárny

Dalším inovativním způsobem, jak optimalizovat náklady na energie je oproti předešlým možnostem investice, a to vybudování fotovoltaické elektrárny. Tato technologie slibuje nejen snížení nákladů na elektrickou energii, ale také přínosy pro životní prostředí a nezávislost.

Informace o objektu

Pozemek společnosti s ručením omezeným Bernhardt Fashion CZ, s. r. o. o výměře 22 230 m² leží v katastrálním území města Prostějov, v městské části Vrahovice.

V roce 2019 valná hromada rozhodla o uzavření kupní smlouvy na nákup nemovitostí zapsaných u katastrálního úřadu pro Olomoucký kraj, Katastrální pracoviště Prostějov, katastrální území Vrahovice, LV 254. Kupní cena těchto nemovitostí byla hrazena částečně z vlastních zdrojů a částečně investičním úvěrem. Společnost dala do zástavy bance veškeré zásoby k zajištění dluhu vyplývajícího z revolvingového úvěrového limitu.

Obrázek 6 Umístění objektu



Zdroj: mapy.cz

Objekt se skládá z administrativní budovy, košilové dílny, hlavní šicí dílny, skladu materiálu a ze dvou parkovacích ploch. Na sousedním pozemku se nachází tři další společnosti – autolakovna, kovoobráběčská dílna a výrobní armádního vybavení.

Informace o montáži fotovoltaické elektrárny

V současné době se fotovoltaické elektrárny realizují třemi způsoby. Prvním z nich je tzv. systém Off-grid, což je způsob realizace včetně bateriového úložiště sloužící pro uchování vyrobené přebytečné elektrické energie, tzv. záloha. Další možností provedení je On-grid, který nepočítá s uchováním přebytků, tudíž je bez bateriového úložiště, a veškerá vyrobená energie je spotřebována uživatelem. Poslední variantou realizace je systém hybridní, který je v podstatě kombinací systému Off-grid a On-grid.

Různé varianty připojení fotovoltaické elektrárny mohou být zvoleny v závislosti na konkrétních podmínkách a požadavcích. Investoři nabízí provozovatelům možnost vybrat tu, která nejlépe odpovídá potřebám a podmínkám jejich provozu. Volba mezi těmito variantami bude záviset nejen na konkrétních podmínkách a cílech, ale i finančních možnostech. Důkladná analýza a poradenství od odborníků je klíčové pro rozhodnutí, které řešení nejlépe provozovateli fotovoltaické elektrárny vyhovuje.

Společnost Bernhardt Fashion CZ, s. r. o. však neuvažuje nad bateriovým úložištěm ani na napojení na distribuční síť, z toho plyne, že veškerá vyrobená elektrická energie bude podnikem spotřebována a bude tak realizován systém On-grid.

Následující tabulky 18, 19 a obrázek 7 popisuje základní údaje o fotovoltaické elektrárně a jejím rozmístění, která slouží jako zdroj dat pro analýzu energetické účinnosti v podniku Bernhardt Fashion CZ, s. r. o.

Tabulka 18 Základní údaje o fotovoltaické elektrárně

Základní údaje	
Výrobní štítek modulu stejnosměrného proudu	339,0 kW
Výrobní štítek střídavého měniče vč. poměru zatížení	300,0 kW; 1,13
Roční produkce	78,4 %
Výkon za rok	296,9 MWh
Znečištění	2 %
Odchylka ozáření	5 %
Počet komponentů	
Měniče	5 (300,0 kW)
Měděné řetězce	40
Moduly	737 (339,0 kW)

Zdroj: nabídka Photon Energy

Z tabulky č. 18 vyplývá, že plánovaná fotovoltaická elektrárna vyrobí ročně 296,9 MWh (296 900 kWh), přičemž celková spotřeba elektrické energie podniku za rok 2022 byla 999 884 kWh.

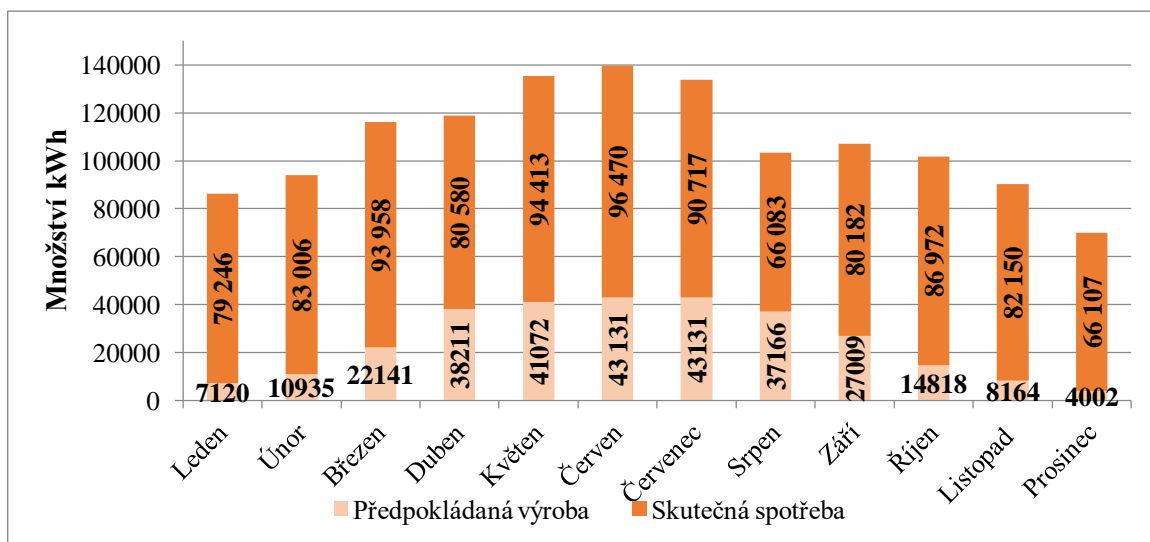
Obrázek 7 Rozmístění panelů



Zdroj: nabídka Photon Energy

Obrázek 7 znázorňuje rozmístění panelů na jednotlivých objektech firmy Bernhardt Fashion CZ, s. r. o. a posledním podstatným údajem před samotnou kalkulací je předpokládaná měsíční produkce plánované fotovoltaické elektrárny.

Graf 2 Měsíční produkce fotovoltaické elektrárny



Zdroj a zpracování: nabídka Photon Energy, vlastní

Graf 2 představuje srovnání skutečné spotřeby elektriny v roce 2022 (tmavě oranžová) a předpokládanou produkci fotovoltaické elektrárny (světle oranžová). Tato vizualice poskytuje důležitý náhled na dynamiku energetického profilu podniku a identifikuje zároveň rozhodnutí, jakou variantu připojení zvolit. Jelikož ročně vyrobí méně, než je skutečná spotřeba podniku, není uvažováno o připojení do distribuční sítě.

Slouží jako užitečný nástroj pro strategické rozhodování a pomáhá vytvořit představu pro poměr skutečně spotřebované elektrické energie provozu a předpokládané produkce fotovoltaické elektrárny. I když na první pohled je zřejmá nízká produkce elektrické energie může být investice do fotovoltaické elektrárny vysoká. Tato situace vyžaduje komplexní pohled na několik faktorů, např. na dlouhodobou návratnost nebo ekologické přínosy.

Tabulka 19 Kalkulace provedení

Popis položky	Počet	Jednotka	Jednotková cena (Kč)	Celkem Kč bez DPH
Materiál:				
FV panel	737	ks	2 479	1 827 023
Síťový měnič	3	ks	112 700	338 100
Prodloužení záruky na střídače	3	ks	31 115	93 345
Optimizéry	369	ks	1 593	587 817
Hliníková konstrukce včetně zátěže	737	ks	1 300	958 100
Rozvaděče vč. Výzbroje	1	kpl	857 50	857 500
Kabely	1	kpl	245 000	245 000
Rozvaděče - napojení do rozvodny	1	kpl	367 500	367 500
Ostatní pomocný materiál	1	kpl	245 000	245 000
Montážní práce:				
Montáž hliníkové konstrukce, panelů, venkovní kabeláž	1	kpl	730 100	730 100
Vnitřní montáž	1	kpl	551 250	551 250
Úprava rozvaděče měření	1	kpl	122 500	122 500
Spouštění a nastavení FVE	1	kpl	12 250	12 250
Revize	1	kpl	19 600	19 600
Ostatní:				
Projektová dokumentace realizační	1	Kpl	147 000	147 000
Jeřábnické práce, přesuny materiálu	1	Kpl	49 000	49 000
Doprava	1	Kpl	24 500	24 500
Zaškolení obsluhy	1	Kpl	12 250	12 250
Kooperace při vyřízení administrativy (licence, připojení)	1	Kpl	36 750	36 750
CELKEM				7 224 585

Zdroj: nabídka Photon Energy

Celková částka montáže včetně veškerých komponentů a zaškolení pracovníků je 7 224 585 Kč, což je investice, která vyžaduje zásadní rozhodnutí vedení firmy. Důležitým rozhodujícím aspektem k samotné realizaci této FVE je doba návratnosti neboli doba, za kterou bude podnik skutečně šetřit. V následující tabulce jsou názorně vyčísleny výdaje a příjmy související s výstavbou a provozem fotovoltaické elektrárny. Předpokládané budoucí provozní náklady - na revize 2 500 Kč, - servis 12 500 Kč. Tyto náklady odpovídají obvyklým cenám na trhu. Při průměrné ceně 7,75 Kč v roce 2022 za 1 kWh a vlastní výrobě elektrické energie v nabídce od dodavatele 296 900 kWh činí úspora **2 300 975 Kč**.

Tabulka 20 Výpočet doby návratnosti investice

	1. rok	2. rok	3. rok	4. rok	5. rok
Vstupní investice	-7 224 585	0	0	0	0
Revize+servis (výdaje)	0	-15 000	-15 000	-15 000	-15 000
CF (úspora)	+2 300 975	+2 300 975	+2 300 975	+2 300 975	+2 300 975
Kumulované CF	-4 923 610	-2 637 635	-351 660	+1 934 315	+ 4 220 290

Zdroj a zpracování: nabídka Photon Energy, vlastní

Z tabulky č. 20 je zřejmé, že podnik začne s úsporou již ve čtvrtém roce provozu fotovoltaické elektrárny, avšak důležitým rozhodujícím aspektem k realizaci je její forma a možnosti financování, protože již zmiňované náklady 7 224 585 Kč jsou pro podnik s její současnou zadlužeností vysoké. Přináší však perspektivu dlouhodobých úspor v nákladech na elektřinu.

Doba návratnosti vyjádřena počtem dnů

$$\left(\frac{7224585}{2300975}\right) * 360 = 1\,130 \text{ dnů (3,14 let)}$$

Čas návratnosti, vyjádřený v počtu dnů slouží k lepšímu pochopení toho, kolik dnů trvá, než investice generuje dostatek úspor na pokrytí nákladů.

4.4 Zhodnocení výsledků

Tato kapitola analyzuje data a informace, které jsme získali během tvorby návrhů na optimalizaci energetických nákladů. Poskytuje přehledně výsledky provedené analýzy spotřeby energie, nákladů na energii a především úspor, které by byly v případě provedení navrhovaných změn dosaženy.

Ad. 4.3.1. Optimalizace nákladů prostřednictvím

Na základě provedených výpočtů lze konstatovat, že výměna stávajících zářivek za LED svítidla systémem „kus za kus“ by mohla přinést významné úspory v nákladech na osvětlení. Celková spotřeba elektrické energie svítidel za poslední sledovaný rok 2022 činila 175 221 kWh s průměrnou cenou za 1 kWh 7,75 Kč, což znamenalo náklady na osvětlení podniku vyší 1 357 963 Kč.

Výměnou zářivek na LED svítidla by došlo k významné úspoře energie a zároveň úspoře finančních prostředků. Příčinou je vyšší energetická účinnost LED svítidel. Získané údaje o spotřebě energie umožnily vypočítat, že potenciální úspora v nákladech na energie by činila 705 831 Kč ročně.

Díky celkové výši nákladů 421 452 Kč byl proveden výpočet doby návratnosti této investice, což ukazuje, že investice do výměny zářivek na LED svítidla by byla zaplacená a náklady by byly vyrovnány v průběhu prvního roku, přesněji 215 dnů.

Toto krátké a jednoduché zhodnocení ukazuje, že výměna zářivek, by mohla přinést vysoké úspory. Mohla by být ekonomicky výhodná a zároveň je nutné brát v úvahu, že LED svítidla mají delší životnost a nevyžadují údržbu, což přináší další ekonomické výhody.

Ad. 4.3.2 Optimalizace nákladů prostřednictvím změny dodavatele

V rámci analýzy nákladů na energii byla prověřena možnost optimalizace výdajů za elektřinu prostřednictvím výběru a následné změny dodavatele, která ukázala, že změna dodavatele může přinést také výrazné úspory. Rozbor jednotlivých dodavatelů jasně ukazuje, že nejvýhodnějším dodavatelem by byla Pražská energetika. Při nových průměrných sazbách by firma dosáhla úspory ve výši 1 399 837 Kč, což činí 18% úsporu ve srovnání s předchozím sledovaným rokem 2022.

Tato analýza poukazuje na aktuální možnost snížení nákladů na elektřinu. Je důležité pravidelně monitorovat energetický trh a průběžně vyhodnocovat možnosti. Ať už úpravy stávajících smluvních podmínek s dodavateli nebo zkoumání nových energetických

technologií. Energetický sektor se neustále mění. Může to být klíčový prvek pro udržení efektivity podniku pro posílení celkové konkurenceschopnosti i v oblasti energetické (udržitelnost).

Ad. 4.3.3 Optimalizace nákladů prostřednictvím vybudování fotovoltaické elektrárny

Provedená implementace fotovoltaické elektrárny analyzuje obrovské náklady oproti předešlým návrhům řešení optimalizace nákladů na energie.

Zjištění, že náklady na fotovoltaickou elektrárnu přesahují výši 7 milionů Kč a aktuální zadluženost společnosti Bernhardt Fashion CZ, s. r. o. ovlivňuje možnost získání úvěru. Proto je nezbytné pečlivě posoudit několik aspektů.

- Provést detailní analýzu stávající finanční situace.
- Hledat alternativní způsoby financování (spolupráce s investory, finanční podpory či granty).
- Zahrnout implementaci fotovoltaické elektrárny do dlouhodobé strategie firmy.

I přesto je nutné podotknout, že je vhodné zmíněné aspekty projednat, protože doba návratnosti tak velké investice je nízká (3,14 let) a pro společnost Bernhardt Fashion CZ, s. r. o. perspektivní.

5 Závěr

Tato diplomová práce byla zaměřena na analýzu hospodaření firmy Bernhardt Fashion CZ, s. r. o. s důrazem na náklady na energii a návrhy na jejich optimalizaci.

Hospodaření podniku bylo zhodnoceno prostřednictvím několika analýz. Výkaz zisku a ztrát ukázal, že ve sledovaných letech mimo rok 2020, kdy vykazuje ztrátu ve výši 17 488 000 Kč, je ziskový. Majetková struktura podniku se výrazně nemění a finanční struktura podniku ukázala procentuální podíl vlastního kapitálu a cizích zdrojů společně s vysokou mírou zadluženosti. 86 % v prvních dvou letech a 76 % v roce 2022 znamená vysoké riziko pro finanční stabilitu společnosti. Vysoké úrokové platby snižují ziskovost a omezují schopnost firmy investovat do inovací (jakýchkoliv i mimo navrhovaná řešení související s optimalizací nákladů na energii).

V rámci řízení nákladů společnost Bernhardt Fashion CZ, s. r. o. využívá finanční účetnictví, které podporuje dodržováním příslušných právních norem. Analytická evidence k jednotlivým syntetickým účtům umožňuje efektivní zachycení, sledování, řízení i kontrolu nákladů. Hlavní zaměření kalkulací spočívá v odhadu výrobních nákladů a stanovení ceny finálního produktu. Preferuje jedinečný přístup k výrobě a využívá software SAP, Microsoft Excel a webovou aplikaci MTM. To vše jen pro stanovení ceny produktu, pro potřeby rozpočtování pro budoucí období nevyužívá žádnou formu rozpočtování.

Kontrola a hledání řešení vedoucí k úsporám je zásadní pro efektivní řízení nákladů a optimalizaci nejen nákladů ale celého provozu v podniku. Kontrola může zahrnovat detailní analýzy nákladů, sledování výkonu a porovnávání výsledků. Cílem je odhalit oblasti, kde dochází k plýtvání, neefektivnosti nebo nadměrným nákladům. Hledání řešení pak představuje aktivní kroky k opravě zjištěných nedostatků a implementaci úsporných, v tomto případě energetických opatření.

Na základě provedeného výzkumu a analýzy bylo zjištěno několik klíčových aspektů vedoucích k úsporám energetických nákladů. Byla identifikována významná úspora ve výši 705 831 Kč díky výměně zářivek za LED svítidla s méně než 1 letou dobou návratnosti. 215 dnů je velmi krátká doba návratnosti zaznamenávající výrazné úspory v nákladech na energii, které budou pravidelně přinášeny po splacení nákladů. Investice do energetických úsporných opatření s tak rychlou dobou návratností představuje strategický krok směrem k udržitelnějšímu a nákladově efektivnějšímu provozu podniku.

Dalším klíčovým prvkem byla změna dodavatele energie, kde se prostřednictvím důkladné analýzy trhu a sazeb podařilo identifikovat výhodný přechod k jinému dodavateli – Pražská energetika. Tento krok vedl k výrazné úspoře ve výši 18 %, což představuje značný přínos pro finanční stabilitu podniku.

V rámci širší a dlouhodobější strategie optimalizace nákladů na energie byla navržena implementace fotovoltaické elektrárny. Tato investice ve výši 7 224 585 Kč představuje dlouhodobý a udržitelný způsob, jak snížit energetické náklady a zároveň přispět k ekologické udržitelnosti.

Provedený výzkum a analýza hospodaření se zaměřením na energetické náklady přinesla klíčová zjištění a doporučení k efektivnímu řízení a optimalizaci nákladů na energie. Identifikované možnosti úspor, zejména prostřednictvím výměny osvětlení za moderní LED svítidla a změna dodavatele energie představují výborné strategické kroky vedoucí k udržitelnějšímu a efektivnějšímu provozu.

6 Seznam použitých zdrojů

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

ČIŽINSKÁ, Romana a Pavel MARINIČ. 2010. *Finanční řízení podniku: moderní metody a trendy*. Praha: Grada. Prosperita firmy. 204 s. ISBN 978-80-247-3158-2.

ČIŽINSKÁ, Romana. 2018. *Základy finančního řízení podniku*. Praha: Grada Publishing, Prosperita firmy. 240 s. ISBN 978-80-271-0194-8.

ČOUKOVÁ, Pěva. 2015. *Účetní a daňové transakce v návaznosti na zákon o korporacích*. Bohuňovice: Oswald. 408 s. ISBN 978-80-905690-8-9.

DĚDINA, Jiří a CEJTHAMR, Václav. 2005. *Management a organizační chování: manažerské chování a zvyšování efektivity, řízení jednotlivců a skupin, manažerské role a styly, moc a vliv v řízení organizací*. Praha: Grada, 340 s. ISBN 80-247-1300-4.

DUCHOŇ, Bedřich. 2007. *Inženýrská ekonomika*. Beckovy ekonomické učebnice. Praha: C.H. Beck. 339 s. ISBN 978-80-717-9763-0.

DUŠEK, Jiří a SEDLÁČEK, Jaroslav. 2022. *Daňová evidence podnikatelů 2022*. Devatenácté vydání. Účetnictví a daně (Grada). Praha: Grada Publishing, 152 s. ISBN 8027135931.

DUŠEK, Jiří. 2023. *Podvojně účetnictví nejen pro samouky*. Účetnictví a daně (Grada). Praha: Grada Publishing, 216 s. ISBN 978-80-2715-051-9.

DVOŘÁČEK, Jiří. 2005. *Audit podniku a jeho operací*. Praha: C. H. Beck. 165 s. ISBN 978-80-7179-809-5.

FIBÍROVÁ, Jana; ŠOLJAKOVÁ, Libuše; WAGNER, Jaroslav a PETERA, Petr. 2020. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 3. upravené vydání. Praha: Wolters Kluwer. 416 s. ISBN 978-80-7598-885-0.

FIBÍROVÁ, Jana; ŠOLJAKOVÁ, Libuše a WAGNER, Jaroslav. 2007. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI. 432 s. ISBN 978-80-7357-299-0.

ŠOLJAKOVÁ, Libuše a FIBÍROVÁ, Jana. 2010. *Reporting*. 3., rozš. a aktualiz. vyd. Finance (Grada). Praha: Grada. 224 s. ISBN 978-80-2472-759-2.

- FOTR, Jiří a SOUČEK, Ivan. 2011. *Investiční rozhodování a řízení projektů: jak připravovat, financovat a hodnotit projekty, řídit jejich riziko a vytvářet portfolio projektů*. Expert (Grada). Praha: Grada. 416 s. ISBN 978-80-2473-293-0.
- HANSEN, Don R., MOWEN, Maryanne M. a GUAN, Liming. 2009. *Cost management: accounting & control*. Sixth edition. Mason: South-Western Cengage Learning. 864 s. ISBN 978-03-2455-967-5.
- HRADECKÝ, Mojmír; LANČA, Jiří a ŠÍŠKA, Ladislav. 2008. *Manažerské účetnictví. Účetnictví a daně* (Grada). Praha: Grada. 259 s. ISBN 978-80-2472-471-3.
- HRUŠKA, Vladimír. 2021. *Účetní případy pro praxi 2021*. Praha: Grada Publishing a.s. 240 s. ISBN 978-80-2713-105-1.
- HOLEČKOVÁ, Lenka a HYRŠLOVÁ, Jaroslava. 2018. *Ekonomika podniku*. [Praha]: Vysoká škola ekonomie a managementu. 287 s. ISBN 978-80-87839-90-4.
- JANIŠOVÁ, Dana a KŘIVÁNEK, Mirko. 2013. *Velká kniha o řízení firmy: [praktické postupy pro úspěšný rozvoj]*. Praha: Grada, 400 s. ISBN 978-80-2474-337-0.
- KEŘKOVSKÝ, Miloslav a Ondřej VALSA. 2012. *Moderní přístupy k řízení výroby*. 3., doplněné vydání V Praze: C. H. Beck. 153 s. C. H. Beck pro praxi. ISBN 978-80-7179-319-9.
- KEŘKOVSKÝ, Miloslav a Oldřich VYKYPĚL. 2006. *Strategické řízení: teorie pro praxi*. 2. vydání Praha: C.H. Beck. C. H. Beck pro praxi. 206 s. ISBN 807-17-9453-8.
- KOCMANOVÁ, Alena. 2013. *Ekonomické řízení podniku*. Monografie (Linde). Praha: Linde Praha. 358 s. ISBN 978-80-7201-932-8.
- KRÁL, Bohumil. 2018. *Manažerské účetnictví*. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press. 792 s. ISBN 978-80-7261-569-8.
- LANG, Helmut. 2007. *Management: trendy a teorie*. Praha: C. H. Beck. 287 s. ISBN 807-17-9683-2.
- MARTINOVIČOVÁ, Dana; KONEČNÝ, Miloš a VAVŘINA, Jan. 2019. *Úvod do podnikové ekonomiky*. 2., aktualizované vydání. Expert (Grada). Praha: Grada Publishing. 208 s. ISBN 978-80-2712-034-5.

MÁČE, Miroslav. 2006. *Finanční analýza investičních projektů: praktické příklady a použití*. Praha: Grada. Finanční řízení. 77 s. ISBN 802-47-1557-0.

MUSIL, Petr. 2009. *Globální energetický problém a hospodářská politika: se zaměřením na obnovitelné zdroje*. Beckovy ekonomické učebnice. Praha: C.H. Beck. 204 s. ISBN 9788074001123.

Obchodní zákoník. *Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník*.

OCHRANA, František a Milan PŮČEK. 2011. *Efektivní zavádění a řízení změn ve veřejné správě: smart administration*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika. 246 s. ISBN 978-80-7357-667-7.

POPESKO, Boris, PAPADAKI, Šárka. 2016. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. Praha: Grada. Prosperita firmy. 263 s. ISBN 978-80-247-5773-5.

RUBÁKOVÁ, Věra. 2015. *Praktické účetní případy 2015: příklady účtování na všech účtech*. Praha: Grada Publishing a.s. 168 s. ISBN 978-80-2479-691-8.

RŮČKOVÁ, Petra. 2021. *Finanční analýza: metody, ukazatele, využití v praxi*. 7. aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing. 172 s. Finance (Grada). ISBN 978-80-271-3124-2.

RYNEŠ, Petr. 2023. *Podvojný účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2023*. Praha: Trizonia. Účetnictví (ANAG). 1200 s. ISBN 978-80-7554-379-0.

SEDLÁČEK, Jaroslav. 2016. *Základy finančního účetnictví*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk. 192 s. ISBN 978-80-7380-612-5.

SYNEK, Miloslav. 2007. *Manažerská ekonomika*. 4., aktualiz. a rozš. vyd. Expert (Grada). Praha: Grada. 452 s. ISBN 978-80-2471-992-4.

SYNEK, Miloslav. 2011. *Manažerská ekonomika*. 5., aktualizované a dopl. vydání Praha: Grada. Expert (Grada). 471 s. ISBN 978-80-247-3494-1.

ŠTEKER, Karel. 2020. *Finanční účetnictví*. Vydání první. Praha: Vysoká škola ekonomie a managementu. 139 s. ISBN 978-80-88330-25-7.

TAUŠL PROCHÁZKOVÁ, Petra a JELÍNKOVÁ, Eva. 2018. *Podniková ekonomika - klíčové oblasti*. Expert (Grada). Praha: Grada Publishing. 256 s. ISBN 9788027106899.

Uživatelská příručka k definici malých a středních podniků. 2019. Lucemburk: Úřad pro publikace Evropské unie. 57 s. ISBN 978-92-79-69931-3. Dostupné online na: www.ec.europa.eu

VOCHOZKA, Marek. 2021. *Finance podniku: komplexní pojetí*. Praha: Grada Publishing. 312 s. Finanční řízení. ISBN 978-80-271-3267-6.

VOCHOZKA, Marek a MULAČ, Petr. 2012. *Podniková ekonomika*. Finanční řízení. Praha: Grada. 576 S. ISBN 978-80-2474-372-1.

WAGNER, Jaroslav. 2009. *Měření výkonnosti: Jak měřit, vyhodnocovat a využívat informace o podnikové výkonnosti*. Praha: Grada Publishing a.s. 256 s. ISBN 978-80-2476-739-0

Živnostenský zákon. *Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání*.

7 Seznam obrázků, tabulek, grafů a zkratk

7.1 Seznam obrázků

Obrázek 1 Rozdíly v úrovních řízení	17
Obrázek 2 Vazby rozvahy, výkazu zisku a ztráty a cashflow	20
Obrázek 3 Pojetí nákladů	30
Obrázek 4 Kalkulace	37
Obrázek 5 Organizační struktura	43
Obrázek 6 Umístění objektu	56
Obrázek 7 Rozmístění panelů	57

7.2 Seznam tabulek

Tabulka 1 Členění podniku dle Evropské komise.....	15
Tabulka 2 Účtové třídy	28
Tabulka 3 Členění účtové třídy 5	29
Tabulka 4 Výsledky hospodaření v letech 2019 - 2022	44
Tabulka 5 Majetková struktura podniku.....	45
Tabulka 6 Struktura pasiv	46
Tabulka 7 Zadluženost podniku v jednotlivých letech.....	47
Tabulka 8 Ukazatele likvidity	48
Tabulka 9 Čistý pracovní kapitál firmy	48
Tabulka 10 Kalkulační vzorec pro pánskou košili.....	50
Tabulka 11 Druhové členění celkových nákladů podniku ve sledovaných letech	51
Tabulka 12 Spotřeba energií v Kč v roce 2020.....	52
Tabulka 13 Spotřeba energií v Kč v roce 2021.....	52
Tabulka 14 Spotřeba energií v Kč v roce 2022.....	52
Tabulka 15 Současný stav a spotřeba svítidel	54
Tabulka 16 Koncept LED svítidel.....	54
Tabulka 17 Srovnání průměrných ročních cen elektřiny.....	55
Tabulka 18 Základní údaje o fotovoltaické elektrárně	57
Tabulka 19 Kalkulace provedení	59
Tabulka 20 Výpočet doby návratnosti investice	60

7.3 Seznam grafů

Graf 1 Vývoj nákladů na energie ve sledovaných letech	53
Graf 2 Měsíční produkce fotovoltaické elektrárny	58