

Analýza systému řízení nákladů ve vybrané společnosti

Jan Žižkovský



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav financí a účetnictví

Akademický rok: 2024/2025

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení:	Jan Žižkovský
Osobní číslo:	M22627
Studijní program:	B0411P050002 Účetnictví a daně
Forma studia:	Prezenční
Téma práce:	Analýza systému řízení nákladů ve vybrané společnosti

Zásady pro vypracování

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Provedte průzkum literárních pramenů a zpracujte teoretické poznatky týkající se oblasti zaměřené na řízení nákladů.

II. Praktická část

- Charakterizujte vybranou společnost a proveďte její situační analýzu.
- Analýzujte systém řízení nákladů ve vybrané společnosti.
- Na základě předchozí analýzy zhodnoťte současný systém řízení nákladů ve vybrané společnosti.
- Formulujte možné způsoby jeho zlepšení.

Závěr

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

Seznam doporučené literatury:

FIBÍROVÁ, Jana a ŠOLJAKOVÁ, Libuše. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019. ISBN 978-80-7598-486-9.
HANSEN, Don R. a MOWEN, Marianne M. *Cornerstones of cost management*. 3rd ed. Mason, OH: Cengage Learning, 2015. ISBN 978-12-857-5178-8.
KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press, 2018. ISBN 978-80-7261-568-1.
POPEŠKO, Boris a PAPADAKI, Šárka. *Moderní metody řízení nákladů*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada, 2016. ISBN 978-80-247-5773-5.
TAUL, PROCHÁZKOVÁ, Petra a JELÍNKOVÁ, Eva. *Podniková ekonomika – klíčové oblasti*. Praha: Grada, 2018. ISBN 978-80-271-0689-9.

Vedoucí bakalářské práce: **doc. Ing. Roman Zámečník, Ph.D.**
Ústav podnikové ekonomiky

Datum zadání bakalářské práce: **10. února 2025**
Termín odevzdání bakalářské práce: **23. května 2025**

L.S.

doc. Ing. Michal Pilík, Ph.D.
děkan

Ing. Milana Otrusínová, Ph.D.
garant studijního programu

Ve Zlíně dne 10. února 2025

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že

- odevzdáním bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb., v platném znění bez ohledu na výsledek obhajoby;
- bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému a bude dostupná k nahlédnutí;
- jedno vyhotovení bakalářské práce v listinné podobě bude ponecháno Univerzitě Tomáše Bati ve Zlíně k uložení;
- na moji bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3;
- podle § 60 odst. 1 autorského zákona má Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- podle § 60 odst. 2 a 3 mohu užít své dílo – bakalářskou práci – nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s předchozím písemným souhlasem Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše);
- pokud bylo k vypracování bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tj. k nekomerčnímu využití), nelze výsledky bakalářské práce využít ke komerčním účelům;
- pokud je výstupem bakalářské práce jakýkoliv softwarový produkt, považují se za součást práce rovněž i zdrojové kódy, popř. soubory, ze kterých se projekt skládá; neodevzdání této součásti může být důvodem k neobhájení práce.

Prohlašuji, že

- jsem na bakalářské práci pracoval(a) samostatně a použitou literaturu jsem řádně citoval(a); v případě publikace výsledků budu uveden(a) jako spoluautor;
- odevzdaná verze bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou obsahově totožné.

Ve Zlíně, dne

.....

podpis autora

ABSTRAKT

Cílem této práce je navrhnout možné zlepšení řízení nákladů ve vybrané společnosti. V této práci jsou vyličený a detailně představeny pojmy náklady, kalkulace a rozpočty. Část praktická je zpracována analýzou finančních výkazů a interních dat vybrané společnosti za období 2021 až 2023. Z analýzy těchto dat byl zjištěn způsob jakým vybraná společnost přistupuje k řízení svých nákladů a jaké používá nástroje na řízení těchto nákladů. Na základě tohoto zjištění je společnosti doporučeno zavedení sledování peněžního bodu zvratu a užití kalkulace neúplných nákladů.

Klíčová slova: náklady, stavebnictví, kalkulace nákladů, rozpočet, bod zvratu

ABSTRACT

The aim of this work is to propose a possible improvement in cost management in a selected company. This work describes and presents in detail the concepts of costs, calculations and budgets. The practical part is processed analysis of the financial statements and internal data of the selected company for the period 2021 to 2023. The analysis of this data revealed the way in which the selected company approaches the management of its costs and what tools it uses to manage these costs. Based on this finding, the company is recommended to implement monitoring of the cash break even point and use of calculation of incomplete costs.

Keywords: costs, construction industry, cost accounting, budget, break even point

Děkuji panu doc. Ing. Romanovi Zámečníkovi, PhD. za vedení této práce a za cenné rady, čas, trpělivost a nasměrování při tvorbě této práce.

OBSAH

ÚVOD.....	11
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE.....	12
I TEORETICKÁ ČÁST.....	13
1 VYMEZENÍ POJMU NÁKLADY.....	14
1.1 DEFINICE NÁKLADŮ	14
1.2 POJETÍ NÁKLADŮ.....	15
1.2.1 Finanční pojetí nákladů	15
1.2.2 Hodnotové pojetí nákladů	15
1.2.3 Ekonomické pojetí nákladů.....	15
2 KLASIFIKACE NÁKLADŮ.....	17
2.1 DRUHOVÉ ČLENĚNÍ	17
2.2 ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ	18
2.3 KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ	19
2.4 ČLENĚNÍ V ZÁVISLOSTI NA OBJEMU VÝKONU	20
2.4.1 Fixní náklady.....	20
2.4.2 Variabilní náklady	21
2.4.3 Smíšené náklady.....	22
3 NÁSTROJE ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	24
3.1 KALKULACE	24
3.1.1 Předmět kalkulace	25
3.1.2 Kalkulační vzorec.....	25
3.1.3 Druhy a metody kalkulace	26
3.2 ZÁKLADNÍ NÁKLADOVÉ ANALÝZY	28
3.2.1 Stanovení nákladové funkce	29
3.2.2 Bod zvratu	29
3.3 ROZPOČETNICTVÍ	31
3.3.1 Formy rozpočtu	31
3.3.2 Slabé stránky rozpočtnictví	32
4 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI.....	33
II PRAKTICKÁ ČÁST.....	34
5 PŘEDSTAVENÍ VYBRANÉ SPOLEČNOSTI.....	35
5.1 CHARAKTERISTIKA VYBRANÉ SPOLEČNOSTI.....	35
5.2 HISTORIE	36
6 SITUAČNÍ ANALÝZA SPOLEČNOSTI.....	37
6.1 INTERNÍ ANALÝZA SPOLEČNOSTI	37
6.1.1 Organizační struktura	37

6.1.2	Ekonomická analýza:	39
6.1.3	Vertikální a horizontální analýza výnosů a nákladů:	40
6.1.4	Informační systém:	44
6.1.5	Systém řízení jakosti:	44
6.2	EXTERNÍ ANALÝZA SPOLEČNOSTI	44
6.2.1	Dodavatelé.....	45
6.2.2	Odběratelé	45
6.2.3	Konkurence	45
6.2.4	Analýza odvětví.....	45
7	ANALÝZA ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	47
7.1	ANALÝZA ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	47
7.1.1	Vývoj vybraných nákladů v čase.....	48
7.2	ANALÝZA ŘÍZENÍ NÁKLADŮ.....	49
7.2.1	Kalkulace.....	49
7.2.2	Rozpočty.....	51
7.2.3	Odchytky	52
7.3	MATERIÁLOVÉ NÁKLADY	52
7.4	MZDOVÉ NÁKLADY	53
8	ZHODNOCENÍ ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	55
9	NÁVRHY NA ZLEPŠENÍ ŘÍZENÍ NÁKLADŮ.....	56
	ZÁVĚR.....	59
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	61
	SEZNAM VZORCŮ	63
	SEZNAM OBRÁZKŮ	64
	SEZNAM TABULEK.....	65
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK	66
	SEZNAM PŘÍLOH.....	67

ÚVOD

Náklady se objevují v každém podniku a proto je důležité se jimi zabývat. Poskytují uživatelům cenné informace, které mohou využít pro zefektivnění výrobních procesů, či pro jejich lepší plánování. Díky sledování nákladů mohou podniky odhalit jestli nedochází k plýtvání zdrojů a tím zlepšit schopnost lepšího nakládání nimi. Používání dobře vytvořené kalkulace umožní podniku uhradit všechny náklady nezbytné pro jeho provoz. Tím si podnik zajišťuje svoji existenci do budoucna. Náklady tedy poskytují i informace pro rozhodování v budoucnu, při volbě různých alternativ a investic do výroby.

Společnosti podnikající ve stavebnictví musí sledovat své náklady na materiál, práci, stroje a mnohé další, kvůli efektivnímu nakládání s těmito zdroji. Schopnost společností tyto náklady dobře sledovat a následně řídit zvyšuje jejich konkurenceschopnost. Stavebnictví je dynamicky se rozvíjející obor, který se významnou měrou podílí na hrubém domácím produktu. Vznikají nové materiály, nové technologie a objevují se přísnější požadavky týkající se životního prostředí. Stavebnictví se týká každého z nás, protože každý má potřebu bydlet. Nejen z těchto důvodů jsem si zvolil společnost zabývající se právě stavebnictvím. Obor stavebnictví je specifický v tom, že se téměř každá stavba a zakázka liší, na rozdíl od většiny ostatních běžných výrob. Proces realizace stavby trvá několik měsíců až let, a z tohoto důvodu musí stavební společnosti umět náklady plánovat a následně i vyhodnocovat.

Práce je rozdělena na část teoretickou a část praktickou.

Teoretická část se soustředí na deskripci nákladů, jejich různých variant a členění. V této části bude také pojednáno o kalkulacích a základních nákladových analýzách. Také tu budou představeny rozpočty, které jsou nezbytné pro plánování nákladů.

Praktická část bude věnována analýze vybrané společnosti za roky 2021 až 2023. Předmětem analýzy bude zjištění jaké členění nákladů vybraná společnost používá, jaké kalkulace uplatňuje a zda v jaké formě sestavuje rozpočty. Bude zde také analyzována situace ve které se vybraná společnost nachází.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Hlavním cílem této bakalářské práce je, na základě analýzy řízení nákladů, navrhnout možné zlepšení řízení nákladů ve vybrané společnosti. Aby mohl být hlavní cíl dosažen, byl dekomponován na cíle dílčí. Tyto cíle jsou průzkum literárních pramenů, týkajících se nákladů a jejich řízení, situační analýza vybrané společnosti, analýza členění a řízení nákladů.

Teoretická část byla zpracována deskripcí informací z literárních pramenů a zpracováním teoretických poznatků v oblasti s hlavním zaměřením na náklady a jejich řízení. Údaje získané z kritického zkoumání literárních pramenů budou použity v praktické části při analýze nákladů ve vybrané společnosti.

Zdrojem pro část praktickou jsou finanční výkazy a interní data získané od vybrané společnosti.

I TEORETICKÁ ČÁST

1 VYMEZENÍ POJMU NÁKLADY

Náklady jsou klíčová ekonomická veličina pro řízení každého podniku. Obecně se dá říct, že to je spotřeba výrobních faktorů. Avšak existují různé pohledy na to, co se za náklady považuje a jak se na ně nahlíží. Tyto různé pohledy vznikají z důvodů různých potřeb uživatelů. Tato kapitola se zabývá popisem definic nákladů a také popisováním různých pojetí nákladů a jejich odlišnostmi.

1.1 Definice nákladů

Náklady definují autoři různě. Zde jsou příklady definic nákladů:

„Náklady jsou v penězích vyjádřené částky, které podnik účelně vynaložil na získání výnosů.“ (Hobza et al., 2015, s. 32)

„Náklady, pak představují peněžní částky, které podnik v daném období účelně vynaložil na získání výnosů, i když k jejich skutečnému zaplacení nemuselo ve stejném období dojít.“ (Knápková, 2017, s. 40)

„Náklad je často užívané slovo, které odráží jako peněžní jednotka zdrojů obětovaných nebo předcházených k dosažení konkrétního cíle, jako například získání zboží nebo služby.“ (Drury, 2018, s. 22)

„Ve finančním účetnictví se náklady vymezují jako úbytek ekonomického prospěchu, který se projevuje poklesem aktiv nebo přírůstkem závazků a který v hodnoceném období vede ke snížení vlastního kapitálu.“ (Král, 2018, s. 52)

„Náklady jsou chápány jako peněžně vyjádřená spotřeba výrobních faktorů účelně vynaložených na tvorbu podnikových výnosů“ (Taul, Procházková a Jelínková, 2018, s. 18)

Je vidět, že každá definice je odlišná, ale všechny mají společné znaky. Náklady jsou ve všech definicích chápány jako nějaká forma ekonomického úbytku, který je vyjádřen v peněžních jednotkách.

Dle Popeska a Papadaki (2016) závisí problematika definice nákladů na jejich uživateli. Pro každého uživatele jsou potřebné jiné informace a na základě toho vznikly i různé pohledy a přístupy k nákladům. Obecně jsou však vnímány jako ekonomická veličina, vyjadřující spotřebu anebo úbytek.

1.2 Pojetí nákladů

Tato podkapitola pojednává o třech základních pojetích nákladů. Zaprvé finanční pojetí, které se orientuje na minulost, poté hodnotové, které se soustředí na zachování hodnoty nákladů a nakonec ekonomické pojetí, které se zabývá náklady, které se využívají při rozhodování a volbou mezi dvěma a více variantami.

1.2.1 Finanční pojetí nákladů

Finanční účetnictví na náklady pohlíží jako na úbytek ekonomického prospěchu. Na jejich vznik se vynakládají peníze. Je tedy žádoucí, aby podniku přinesly tyto náklady více peněz, než na ně bylo vynaloženo. Toto pojetí nákladů nezachycuje náklady, které vznikly jinak než vynaložením peněz. Náklady tohoto typu jsou oceněny v historických cenách, a to nemusí odrážet tržní hodnotu nakoupených zdrojů. (Král, 2018)

Finanční pojetí nákladů je zaměřené na minulost a je to základní pramen informací pro řízení podniku, i když vykazuje náklady za celý podnik. Tyto informace lze najít v rozvaze podniku, výkazu zisku a ztráty a výkazu cash flow. Ostatní informace, které mohou být nečíselné lze najít v příloze účetní závěrky. (Taul, Procházková a Jelínková, 2018)

1.2.2 Hodnotové pojetí nákladů

Cílem tohoto pojetí je snaha o zachování věcného kapitálu. Zachování se dosáhne pomocí reprodukčního oceňování nákladů a vstupů. Na rozdíl od finančního pojetí nákladů se zde objevují i náklady, které nemají peněžní výdaj. (Král, 2018)

Snahou tohoto pojetí nákladů je především zobrazit cenu vstupů, ne v hodnotě, za kterou byly pořízeny, ale v hodnotě tržní, aby podnik mohl dosáhnout obnovení svých zdrojů. Nově získané prostředky by měly zajistit, že si podnik bude moci dovolit nakoupit zdroje opětovně a obstát tak na trhu. (Popesko a Papadakis, 2016)

1.2.3 Ekonomické pojetí nákladů

Ekonomické pojetí nákladů slouží k porovnání a vybrání nejlepší z možných variant. Hlavní myšlenkou zde je, že zvolená varianta nese náklady varianty nezvolené. Ekonomické náklady jsou náklady fiktivními, protože zde neprobíhá spotřebování zdrojů a nejsou podloženy reálným úbytkem peněz. (Král, 2018) Finanční účetnictví tyto náklady vůbec nepodchycuje. Tyto náklady jsou velmi důležité při rozhodování ze dvou nebo více variant. Zkoumá, která varianta přinese nejvyšší užitek. Příkladem může být rozhodování mezi

držením peněz v podobě zásob, anebo jejich uložení na spořicí účet podniku. Pokud se podnik rozhodne za peníze nakoupit zásoby, jejich nákladem bude ušlý úrok, který by podnik získal, pokud by si dané peníze uložil. Při rozhodování mezi dvěma nebo více variantami by měl podnik brát v úvahu jen ty náklady, které mohou ovlivnit výsledek, neboli relevantní náklady. (Popesko a Papadaki, 2016)

Ekonomické pojetí nákladů dělí náklady na oportunitní, explicitní a implicitní. Slouží podniku ke zlepšení jeho rozhodnutí. Náklady oportunitní představují náklady v podobě ušlého zisku, z nezvolené alternativy. Explicitní náklady jsou skutečně vynaložené náklady, které podnik využívá k tvorbě výkonů. U implicitních nákladů je obtížné zjistit jejich přesnou výši. Představují ušlý výnos, který by mohl mít podnikatel, kdyby se místo podnikání nechal zaměstnat a pobíral mzdu, která je v tomto případě implicitním nákladem jeho podnikání. (Martinovičová et al., 2019)

2 KLASIFIKACE NÁKLADŮ

Každé členění poskytuje různé informace a odpovědi na různé otázky při jejich řízení. Slouží především podniku, tedy interním uživatelům. Výjimkou je druhové členění, které je vyžadováno ve výkazu zisku a ztráty. Správné rozčlenění pomáhá podniku náklady lépe řídit, sledovat a predikovat. V této kapitole jsou popsány tyto čtyři klasifikace nákladů:

- Druhové
- Účelové
- Kalkulační
- Kapacitní členění

Náklady mohou být rozděleny do skupin podle kritéria, k čemu budou tyto vstupy použity a jaké jsou na ně kladené informační požadavky. Bez třídění nákladů by bylo velice obtížné odhalit příčiny vzniku nákladů. (Popesko a Papadaki, 2016)

2.1 Druhové členění

Jedná se o nejběžnější členění nákladů, které se v upravené formě vyskytuje i ve finančním účetnictví. Přistupuje se zde k nákladům jako ke spotřebovaným, a hlavně jako k externím zdrojům.

Popesko a Papadaki (2016) rozlišují náklady dle ekonomické podstaty a podle jakého druhu byly vynaloženy. Tyto náklady se nacházejí ve výkazu zisku a ztrát.

Základním členěním je:

- nákup a spotřeba materiálu a energie,
- spotřeba a nákup externích služeb
- osobní náklady
- amortizace hmotného a nehmotného majetku
- finanční náklady

(Synek, 2015)

Hlavním kritériem je tedy forma vstupu nákladu do podniku. Podnik získává informace o těchto nákladech při jejich vstupu do podniku, jsou to tedy náklady prvotní. Toto členění dává podniku přehled o tom, kdy a kde je potřeba si zajistit potřebné zdroje a vstupy.

Nevýhodou tohoto členění jsou nemožnosti zobrazení, proč náklady vznikly nebo co bylo jejich příčinou, a proto podle tohoto členění nelze určit, zda jsou podnikové výkony hospodárné nebo efektivní. (Král, 2018)

2.2 Účelové členění

U účelového členění je nejdůležitější, z jakého důvodu daný náklad vznikl a na co byl použit. To znamená, jaký je účel právě tohoto nákladu. Náklady se rozčlení podle výkonů, se kterými souvisí a dále se rozdělí na náklady technologické a na obsluhu a řízení. Pokud byly vyvolány pouze technologií, jsou to náklady technologické. Ostatní náklady, které striktně nesouvisí s technologií a nebo jenom částečně, se řadí do skupiny nákladů na obsluhu a řízení. (Král, 2018) Účelové členění nákladů pomáhá sledovat a řídit jejich hospodárnost a poskytuje zásadní informace pro management. (Fibířová a Šoljaková, 2019)

Náklady technologické:

- Náklady na jednicový materiál
- Mzdové náklady výrobních dělníků
- Amortizace strojů
- Pronájem prostor pro výrobu
- Mzdy pracovníků zajišťujících chod strojů

Náklady na obsluhu a řízení:

- Mzdy pracovníků ve správě podniku
- Náklady na výpočetní techniku, která není určena k využití ve výrobě
- Náklady na informační a komunikační systém podniku

(Popesko a Papadaki, 2016)

Ve středních a větších podnicích se náklady, místo výkonů, třídí podle středisek. Střediska jsou jednotlivé útvary, části podniku, jako například výrobní hala, dílna, panelárna, slévárna, ohýbárna kovů a tak dále. Všechna tato střediska evidují ty náklady, které mohou ovlivnit, a za které mají odpovědnost. Podnik tímto způsobem získává cenné informace, které jsou relevantní při sestavování rozpočtů. (Synek, 2015)

Jednicové náklady

Hlavní charakteristikou jednicových nákladů je jejich bezprostřední přiřaditelnost k výkonům. Vznikají současně s jednou jednotkou výkonu. Jedná se o náklady, které jsou jako první zaznamenány podnikem. Pokud tyto náklady souvisí s více jak jedním výkonem, jejich hodnota na jeden výkon je zjištěna prostým vydělení těchto nákladů kusem, kterých se týkají. (Tóth a Šagátová, 2020)

Jednicové náklady se přiřazují dle toho, jakou mají souvislost s výkony a také jsou tyto jednicové náklady částí nákladů technologických. Jsou to takové náklady, které souvisí přímo s jednotkou výkonu. Náklady tohoto typu jsou rozpoznány podle toho, že je lze přiřadit na kalkulační jednici, která je blíže popsána v podkapitole Předmět kalkulace. (Martinovičová et al., 2019)

Režijní náklady

Režijní náklady se nevztahují pouze k jednomu výkonu, ale souvisí s více jednicemi výkonu najednou. Dále v sobě zahrnují nejen náklady technologické, ale i náklady na obsluhu a řízení. Tento vztah je dán tím, že pokrývají náklady celé výroby. (Popesko a Papadaki, 2016) Zajišťují samotnou možnost výroby výkonů. Těmito náklady mohou být například odpisy strojů, budov, ve kterých je realizována výroba výkonů, či platy vedoucích pracovníků a pojištění. Přestože je nelze přiřadit na jeden konkrétní výkon, jsou pro výrobu klíčové, protože zajišťují její samotný chod. (Martinovičová et al., 2019)

Účelové náklady se kromě rozpoznání, zda jsou přímo přiřaditelné k jednici či nikoliv, dají rozčlenit i podle linie útvarů. Toto rozdělení sleduje, který útvar je za vznik daných jednicových nebo režijních nákladů odpovědný. (Popesko a Papadaki, 2016)

2.3 Kalkulační členění

Kalkulační členění slouží k rozčlenění nákladů na přímé a nepřímé. Kritériem pro toto členění je otázka, zda daný náklad přímo a nejbližší souvisí s výrobou výkonu. Pokud náklad přímo souvisí s výkonem, tak se jedná o náklad přímý. Opakem těchto nákladů jsou pak náklady nepřímé, které s výkony souvisí, ale nepřímo. To znamená, že zajišťují provoz jejich výroby a jedná se například o správu a provoz podniku. (Popesko a Papadaki, 2016)

Drury (2018) uvádí, že přímé náklady jsou náklady, u kterých je možné přímo přiřadit k jednotlivým výkonům podniku, zatímco náklady nepřímé takto přímo přiřadit nelze.

Nepřímé náklady se k výkonům přiřazují pomocí alokování těchto nákladů. Tento proces je blíže popsán v kapitole Kalkulace.

Přímé náklady se dále dělí na:

- přímé náklady na materiál
- přímé náklady na práci

Přímé náklady za materiál představují náklady, které odpovídají na otázku, kolik bylo materiálu spotřebováno a na jaký výkon. Z této informace se poté vypočítá, kolik materiálu v naturálních jednotkách bylo použito na jeden výkon podniku. Náklady přímé za práci odpovídají na otázku, kolik práce bylo použito na jeden výkon. (Hansen a Mowen, 2015)

Výrobní režie jsou všechny náklady, které nejsou již zmíněnými náklady přímými. Do této kategorie tedy spadají nepřímé náklady na materiál a práci. Příkladem nepřímé práce jsou takové práce, které zajišťují chod výroby výkonů, například se jedná o mzdy vedoucích pracovníků, údržbářů, či nočních hlídačů. Nepřímý materiál je materiál použitý při výrobě výkonů, avšak množství jejich použití nelze přiřadit na jeden jednotlivý výkon. Příkladem mohou být různá maziva, laky nebo lepidla. Dále do výrobní režie spadají odpisy výrobních strojů, odpisy budov, pojištění budov a další jiné náklady, které nelze jednoduše a přímo přiřadit na výkon a přitom je potřeba je uhradit a zajistit, aby mohla být výroba realizována. (Garrison et al., 2021)

2.4 Členění v závislosti na objemu výkonu

Náklady se v závislosti na objemu produkce chovají různě. Některé reagují na změnu v objemu výkonů více a jiné méně. Objemem může být jakákoliv naturální jednotka, jako například kusy, kilogramy, ujeté kilometry nebo cokoliv, co daná organizace vyžaduje nebo potřebuje. Tyto náklady se člení na fixní, variabilní a smíšené. Při tomto členění nákladů je důležité, aby se vycházelo z krátkodobého období, protože tyto náklady se chovají jinak v krátkodobém a dlouhodobém časovém horizontu. V dlouhodobém časovém horizontu má většina nákladů charakteristiku nákladu variabilních. (Popesko a Papadaki, 2016)

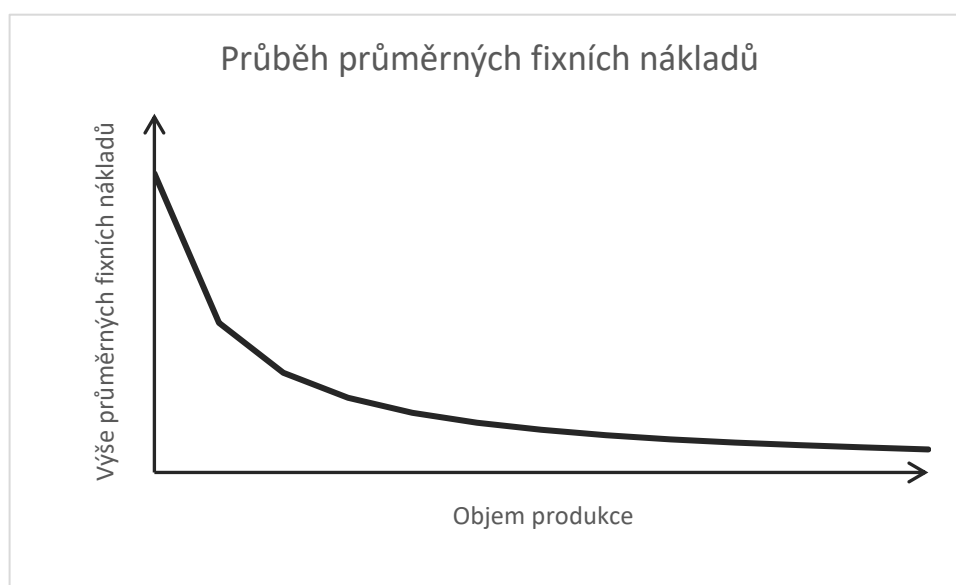
2.4.1 Fixní náklady

Fixní náklady jsou takové náklady, které se s měnícím objemem výroby nemění, pokud se v krátkodobém období výrazně nezmění množství výkonů vyráběných ve výrobě. Jestliže se uvažuje jiné než krátkodobé období a množství se výrazně navýší, mohou se fixní náklady

zvýšit skokově, například pořízením nové výrobní haly. Ve velmi dlouhém období se většina fixních nákladů stává náklady variabilními. (Král, 2018)

Důvodem potřeby skokového navýšení těchto nákladů je skutečnost, že fixní náklady jsou limitovány kapacitou, ať už časově nebo v případě strojů množstvím výkonů. Fixní náklady mohou také nesouviset přímo s výkony. Příkladem takových nákladů mohou být náklady na reklamu, výzkum, vzdělávání pracovníků a tak dále. Tyto náklady mají však krátkodobý charakter, to znamená, že se hodnota fixních nákladů nezmění s objemem výroby. Tyto náklady jsou vynakládány jednorázově. (Fibířová a Šoljaková, 2019)

Důležité je také zmínit, jak se fixní náklady chovají v různém objemu produkce výkonů. Při zvýšení objemu produkce, za předpokladu, že hodnota fixních nákladů je ve stejné výši, dochází k relativní úspoře těchto fixních nákladů, protože se rozpočítávají mezi více výkonů. Tento vztah je znázorněn na obrázku 1. (Martinovičová et al., 2019)



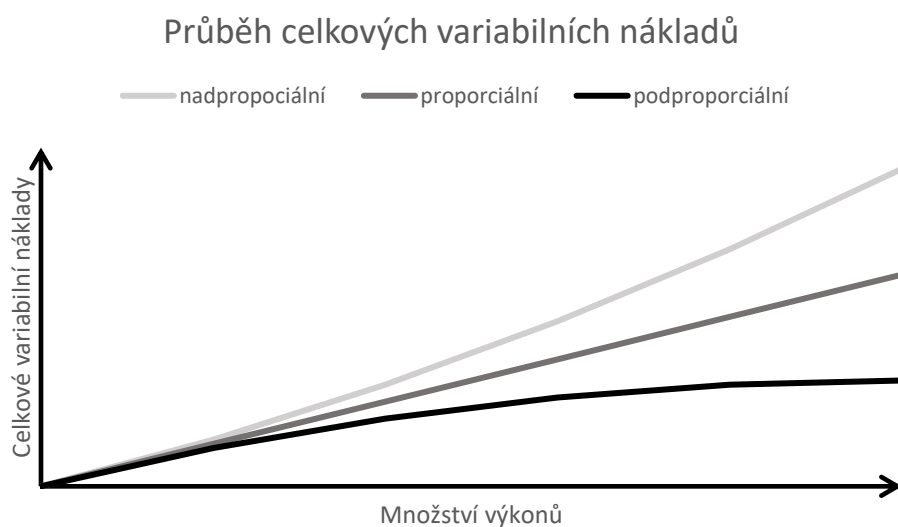
Obrázek 1 Průběh průměrných fixních nákladů

(zdroj: Král, 2018)

2.4.2 Variabilní náklady

Variabilní náklady jsou nezbytnou součástí podniku při vytváření výkonů. Jedná se o takové náklady, které se v krátkém období mění v závislosti na objemu výroby. Čím více výkonů podnik vytvoří, tím větší jsou variabilní náklady. Patří sem náklady jednicové a náklady označované jako variabilní režie. Jednicové náklady představují takové náklady, které přímo souvisí s výkonem, například dřevo na dřevěný výrobek. (Martinovičová et al., 2019)

Dále se variabilní náklady dělí na tři základní typy podle reakce na změnu objemu výroby, a to na proporcionální, podproporciální, nadproporcionální. Jejich průběh je zobrazen na obrázku číslo 2. Proporciální náklady se vyvíjí lineárně, tedy jejich růst je konstantní. Podproporciální náklady se ve vztahu k objemu výroby vyvíjejí pomaleji a jejich podíl při jejím zvyšování klesá. Jedná se například o množstevní slevy. Nadproporciální náklady jsou protikladem nákladů podproporciálních, tedy s růstem počtu výkonů se jejich výše zvyšuje rychleji než u proporcionálních nákladů. Typickým představitelem nadproporciálních nákladů jsou příplatky za přesčasovou práci pracovníků. (Martinovičová et al., 2019)



Obrázek 2 Průběh celkových variabilních nákladů

(zdroj: Král 2018)

2.4.3 Smíšené náklady

U některých typů nákladů je hranice, mezi tím zda se jedná o náklad variabilní nebo fixní, nejasná. Je to z toho důvodu, že tento typ smíšených nákladů v sobě zahrnuje jak variabilní, tak fixní část. Příkladem může být elektrická energie, která zajišťuje provoz výrobní haly jako osvětlení, teplo a zároveň pohánění stroje, které tvoří výkony. (Popesko a Papadaki, 2016)

Podle (Garrison et al., 2021) je možné smíšené náklady vyjádřit pomocí této rovnice.

$$Y = a + bx$$

Kde:

Y - představuje celkové smíšené náklady,

a - celkové fixní náklady,

b - variabilní náklady na jednotku a

x - množství produkce.

Semi-variabilní náklady

Semi-variabilní náklady musí podnik nakoupit ve větších částech, či po určitém množství. Znamená to tedy, že pro určité malé množství výkonů jsou tyto náklady stejné, avšak dojde-li ke zvýšení množství výkonů, tak se skokově zvýší i tyto náklady. Toto skokové narůstání není nijak závratné, jedná se spíše o menší nárůsty. Semi-variabilní náklady lze aproximovat náklady variabilními. (Hansen a Mowen, 2015)

Semi-fixní náklady

Semi-fixní náklady jsou charakteristické tím, že pro určitý objem produkce zůstávají neměnné, avšak po dosažení určitého bodu množství produkce tyto náklady skokově vzrostou. Příkladem takových nákladů je pořízení nového stroje a jeho nových odpisů nebo například pronajmutí další výrobní haly. Jak již bylo zmíněno dříve, v dlouhodobém období se většina nákladů chová jako náklady variabilní, a proto je důležité tyto náklady sledovat z pohledu krátkodobého. (Popesko a Papadaki, 2016)

3 NÁSTROJE ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

Nástroje pro řízení nákladů poskytují důležité informace pro management podniku. Pro podnik je důležité mít přehled o faktorech, na kterých je závislá výše nákladů. Tyto nástroje umožňují tyto faktory nalézt, sledovat jejich chování a vývoj, pracovat s nimi a optimalizovat je.

Mezi základní nástroje řízení nákladů patří:

- Kalkulace
- Rozpočty
- Technickohospodářské normy
- Stanovení limitů nákladů
- Nákladové propočty

Pro účely této práce budou blíže popsány pouze nejčastěji používané nástroje jako jsou kalkulace, rozpočty a nákladové propočty.

3.1 Kalkulace

Kalkulace je proces přiřazování vstupů, tedy nákladů, k výstupům na základě věcné a hodnotové souvislosti. Kalkulace jsou tedy nástrojem, pomocí kterého podnik dokáže přiřadit náklady k jednotlivému výkonu. Pomocí kalkulace lze vypočítat ukazatele jako marži, požadovaný zisk a nejnižší cenu výkonu, za kterou může být výkon prodán. Kalkulace je také užitečná při určování ceny vnitropodnikové. (Popesko a Papadaki, 2016)

Kalkulace je klíčová pro efektivní fungování podniku. Dává podniku důležité informace o tom, zda jsou výkony, které podnik tvoří rentabilní, nebo jakou hodnotu mají vstupy a jak by se to mělo projevit na výsledné ceně. Informace z dobře sestavené kalkulace zlepšují konkurenceschopnost podniku na trhu, což je nezbytné v oblastech odvětví s vysokou konkurencí. (Taul, Procházková a Jelínková, 2018)

„Kalkulaci je tedy možné definovat jako propočet nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na výrobek, službu, činnost, operaci nebo jinak naturálně vyjádřenou jednotku výkonu firmy, tedy kalkulační jednici či nákladový objekt“ (Popesko a Papadaki, 2016)

3.1.1 Předmět kalkulace

Předmětem kalkulace jsou všechny druhy výkonů a jejich částí, které podnik vytváří nebo provádí. Kalkuluje se buď na takzvanou kalkulační jednici, neboli na jeden výkon. Nebo se také kalkuluje na kalkulační množství v případě, že samotná kalkulační jednice má zanedbatelnou velikost jejímž vlivem by docházelo ke zkreslování výsledků kalkulace při zaokrouhlování. Kalkulačním množstvím se tedy rozumí několik kalkulačních jednic dohromady. (Král, 2018)

Výkony, které podnik vytváří za účelem prodeje nejsou jediným předmětem kalkulace. Důležité je také zohlednit cenu vnitropodnikových aktivit probíhajících uvnitř podniku pomocí vnitropodnikových cen. Tyto aktivity uvnitř podniku jsou nezbytné pro vytvoření výkonů, které podnik vytváří právě za účelem budoucího prodeje. (Fibířová a Šoljaková, 2019)

3.1.2 Kalkulační vzorec

Finanční účetnictví poskytuje informace o nákladech souhrnně, zatímco kalkulační vzorec poskytuje podniku komplexnější informace o složení a struktuře nákladů. (Popesko a Papadaki, 2016)

Typový kalkulační vzorec

V českých podmínkách je nejpoužívanější všeobecný kalkulační vzorec a to buď v jeho původní nebo upravené podobě. Poskytuje pohled na náklady a jejich kategorie podle účelu. (Taul, Procházková a Jelínková, 2018)

Potřeby každého podniku jsou různé a proto se liší i jednotlivé vzorce, které podniky využívají. Kalkulační vzorce se mohou lišit mírou podrobnosti a obsahem podle toho, jaké informační nároky má daný management podniku.

Typový kalkulační vzorec

1. Přímý materiál
2. Přímé osobní náklady
3. Přímé ostatní náklady
4. Výrobní režie

Vlastní náklady výroby

5. Správní režie

Vlastní náklady výkonu

6. Prodejní náklady

Úplné vlastní náklady výkonu

7. Zisk (ztráta)

Cena výkonu

(Král, 2018)

Mezi hlavní nedostatky základního kalkulačního vzorce patří nepružnost, protože nezobrazuje informace o změnách v nákladech při případné změně v druhu nebo objemu výroby. Další problém, který se objevuje, je agregace nákladových položek a také fakt, že nebere v potaz v jaké míře je využívána kapacita a zda je plně využita. (Taul, Procházková a Jelínková, 2018)

Retrogradní kalkulační vzorec

Zatímco typový kalkulační vzorec se soustředí na náklady pro zjištění ceny výkonu, cílem retrogradního kalkulačního vzorce je zjistit, jaký přínos generuje výkon. Základem tohoto vzorce je cena za kterou podnik prodává výkon, a od které se následně postupně odečítají slevy pro zákazníky, rabat a náklady výkonu. Po odečtu zůstane podniku informace o výši zisku, což je informace důležitá pro podnik zejména při hledání řešení strategických úloh. (Tóth a Šagátová, 2020)

Dynamická kalkulace

Dynamická kalkulace sleduje variabilní a fixní náklady odděleně podle jednotlivých fází výrobního procesu. Na rozdíl od typového kalkulačního vzorce dokáže dynamická kalkulace odpovědět na otázky týkající se kapacity, zejména otázek týkajících se změn v objemu tvoření výkonů. (Popesko a Papadaki, 2016)

3.1.3 Druhy a metody kalkulace

Druhy kalkulace se dělí podle času, struktury a úplnosti. Z hlediska času se dělí na kalkulace sestavené před provedením výkonu, nebo naopak po jeho provedení. Z hlediska struktury nachází využití převážně ve stupňovité výrobě a dělí se na kalkulace postupné a průběžné.

Nakonec z hlediska úplnosti se rozdělují na kalkulace úplných nákladů a neúplných nákladů. (Martinovičová et al., 2019)

Pro účely práce budou blíže popsány kalkulace úplných a neúplných nákladů.

Kalkulace úplných nákladů

Kalkulace úplných nákladů patří do kategorie absorpčních kalkulací. Obsahují kompletní náklady za celý podnik, tedy na jeden výkon se rozpočítávají úplně všechny náklady podniku. Tento typ kalkulace je důležitý pro cenová rozhodování a sestavuje se pro rozhodování v dlouhodobém období, protože výkon je rozpočítán i s náklady, které s jeho výrobou věcně nesouvisí, avšak mohou například zajišťovat provoz jeho výroby. (Popesko a Papadaki, 2016)

Z důvodu přiřazení všech nákladů podniku bez jakéhokoliv zbytku, i nákladů, které nemají věcnou souvislost s daným výkonem, který podnik vytváří, je zde riziko že vlastně neexistuje správné přiřazení nepřímých nákladů. Při výrobě více druhů výkonů může nesprávné přiřazení ovlivnit a zatížit výkony náklady, které s nimi nesouvisí, a zhoršovat tak hodnocený výsledek daného výkonu. (Kalouda, 2016)

Dalším problémem, který se objevuje u kalkulace úplných nákladů je ten, že přiřazením fixních nákladů dochází k jejich takzvané variabilizaci. Přiřazováním fixních nákladů podle určité veličiny, například podle velikosti nákladů variabilních nebo mzdových, dochází u fixních nákladů k tomu, že se stávají na této veličině závislé. To znamená, že míra velikosti nákladů fixních se stává závislá na velikosti dané veličiny. (Král, 2018)

Kalkulace neúplných nákladů

Na rozdíl od kalkulací plných nákladů se u kalkulací neúplných nákladů na jednici výkonu nerozpočítávají všechny náklady podniku. Některé náklady, zejména ty náklady, které nemají na výkon vazbu, se vůbec nerozpočítávají. Jedná se například o správní režii, kde není jasný vztah v tom, kolik bylo potřeba nákladů správní režie na jeden výkon. Tyto kalkulace neposkytují dostatečné informace pro rozhodování v dlouhodobém období. (Popesko a Papadaki, 2016)

Tato forma kalkulace se užívá pro operativní úlohy a krátkodobé řízení. Je nástrojem, který poskytuje poklad pro sestavení analýzy bodu zvratu, která je popsána v podkapitole 3.1.4. (Tóth a Šagátová, 2020)

Zakázkové kalkulace

Zakázkové kalkulace používají podniky, které nevyrábí hromadně, ale na základě jednotlivých požadavků zákazníka a zakázek. Pro tuto kalkulaci je typické, že každý výkon je kalkulován samostatně a má tedy různou cenu. V zakázkových kalkulacích se využívá takzvaná přírážková kalkulace, protože nabízí velké možnosti využití ve výrobě, která má různorodou produkci. (Popesko a Papadaki, 2016)

Zakázkové kalkulace se soustředí na výroby, kdy se výkony podniku za jednotlivá období liší a stejné výkony jsou produkovány jen po určitý časový úsek, po kterém nastává změna kdy nastupují výkony nové. Příkladem může být sezónní výroba oblečení. Tyto kalkulace dávají podniku například informace o ziskovosti výkonu. Tato informace je zásadní pro management, při určování a tvoření ceny. (Garrison et al., 2021)

Náklady v zakázkových kalkulacích jsou přiřazeny k jednotlivé zakázce. Tyto náklady se poté podělí počtem výkonů dané zakázky a podnik tak získá informaci o výši nákladů na jeden výkon v zakázce. Zakázkou může být například série oblečení, nábytku, nebo například jediná stavba rodinného domu. (Hansen a Mowen, 2015)

Hromadné kalkulace

Stejně jako u kalkulací zakázkových, tak i hromadné kalkulace se snaží o přiřazení nákladů k výkonu. Avšak narozdíl od zakázkových kalkulací je tento typ kalkulací vhodný pro podniky, které se soustředí na výrobu homogenních výkonů, jako například výrobu cihel, papíru, nebo jiného zboží, které se vyrábí ve velkých objemech. (Garrison et al., 2021)

Hromadné kalkulace jsou používány pro kalkulování v dlouhodobých obdobích. Stejně jako u zakázkové kalkulace, tak i zde se náklady rozdělí mezi počet vyrobených výkonů za určité období. Protože výkony této výroby jsou homogenní, může být toto období znatelně delší než u zakázkové kalkulace. (Popesko a Papadaki, 2016)

3.2 Základní nákladové analýzy

Před sestavením analýzy bodu zvratu je nutné stanovit funkci nákladů, která je nezbytnou součástí výpočtu bodu zvratu. Pro sestavení této funkce budou použity informace o variabilních a fixních nákladech, které byly popsány v předchozích kapitolách.

3.2.1 Stanovení nákladové funkce

Tato funkce se skládá z variabilních nákladů, které se mění s objemem tvorby výkonů, a fixních nákladů, které z krátkodobého hlediska zůstávají neměnné. Součet těchto dvou typů nákladů dává dohromady hodnotu celkových nákladů. Tento vztah je vyjádřen v následující rovnici.

$$N = F + v * q \quad (1)$$

N – představují celkové náklady

F – fixní náklady

v – variabilní náklady na jednotku

q – množství výroby (Martinovičová et al., 2019)

3.2.2 Bod zvratu

Bod zvratu pomáhá řídicím pracovníkům v podniku předvídat vývoj a chování nákladů a jaké mohou očekávat změny, pokud se objem nebo aktivita produkce změní. Bod zvratu je orientován pro rozhodování v krátkém období, kterým je jeden rok, nebo méně. (Drury, 2018)

Myšlenka bodu zvratu je okamžik kdy se celkové výnosy rovnají celkovým nákladům. Pro podnik je tato informace cenná, protože ví, kolik musí vygenerovat a prodat výkonů, aby pokryl veškeré náklady. Tato myšlenka je vyjádřena následující rovnicí, kde po její úpravě je získán vzorec pro výpočet bodu zvratu. (Král, 2018)

$$V = N \quad (2)$$

Při využití znalosti z předchozí kapitoly Stanovení nákladové funkce, lze celkové náklady vyjádřit následovně.

$$p * Q = F + v * Q \quad (3)$$

Po vytknutí q je získán vztah $(p - v)$, který je nazýván krycím příspěvkem. Tento získaný krycí příspěvek přispívá k úhradě fixních nákladů a po jejich uhrazení přispívá k tvorbě zisku, který je pro podnik žádoucí.

$$q * (p - v) = F \quad (4)$$

Finální úpravou je vyjádřen vztah, kdy na levé straně rovnice je odpověď na otázku, kolik výkonů musí podnik vygenerovat, aby pokryl veškeré náklady.

$$Q = \frac{F}{p - v} \quad (5)$$

(Kalouda, 2016)

Rozdíl mezi jednotkovou cenou a jednotkovými variabilními náklady se nazývá příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku, nebo také marže výkonu. Po přičtení zisku k fixním nákladům, v rovnici číslo 5, poskytne tento vzorec informaci podniku o tom, kolik musí vygenerovat a prodat výkonů, aby dosáhl právě takového zisku. (Fibírová a Šoljaková, 2019)

Členění nákladů podle toho, jak se změní v závislosti na množství vytvořených výkonů poskytuje důležité odpovědi na otázky typu, kolik výkonů je nutné vygenerovat a prodat, aby byly zaplacený veškeré náklady, a jak se budou tyto náklady chovat, pokud množství vygenerovaných výkonů vzroste. (Král, 2018)

Bod zvratu při různorodé výrobě

Pokud podnik vyrábí nestejné výrobky, které se výrazně liší například v materiálu nebo rozměru, je pro tento podnik vhodnější použít peněžní bod zvratu. Peněžní bod zvratu poskytuje podniku informaci jakého zisku musí dosáhnout, aby pokryl všechny své náklady. Vzorec pro peněžní bod zvratu je vyjádřen v rovnici číslo 6. (Martinovičová et al., 2019)

$$TBZ = \frac{FN}{1 - v} \quad (6)$$

TBZ – objem tržeb nutný k dosažení bodu zvratu

FN – fixní náklady

v – haléřový ukazatel

$$v = \frac{VN}{CV} \quad (7)$$

VN – variabilní náklady

CV – celkové výnosy

Haléřový ukazatel tedy udává poměr jakým se variabilní náklady podílí na celkových výnosech podniku. (Martinovičová et al., 2019)

3.3 Rozpočetnictví

Rozpočetnictví slouží k plánování nákladů, které nastanou v budoucnu, a kterých chce podnik dosáhnout za určité rozpočtové období. Rozpočty podniku jsou zpravidla vyjádřeny v peněžních jednotkách. Stanovuje tedy předpokládané náklady, které následně po skončení období podnik hodnotí, zda byly dodrženy a co bylo případně příčinou jejich nedodržení. Na rozdíl od kalkulací, které se soustředí na zjištění nákladů pro danou jednici, se rozpočet sestavuje pro určité období a obsahuje nejen náklady, ale i výnosy. Rozpočty se sestavují za jednotlivé ekonomické celky, neboli střediska. Toto rozdělení je užitečné při sledování, jak tato střediska dodržují plánované rozpočty. Pro motivaci pracovníků odpovědných za jednotlivá střediska je vhodné je hmotně zainteresovat v závislosti na výsledcích v porovnání s plánovanými rozpočty. (Martinovičová et al., 2019)

Pro úspěšné sestavení rozpočtu je třeba mít informace o všech částech a činnostech, které podnik má a vykonává. Primární funkcí rozpočtu je stanovit předpoklad, jak se budou v čase měnit náklady, výnosy, závazky, aktiva, poptávka na trhu a mnohé další. Toto stanovení předpokladů podniku umožňuje později sledovat jak se tyto hodnoty liší od původního rozpočtu. Následně dává informaci o tom, kde se odchýlily a co odchýlení způsobilo. Rozpočet pomáhá odhalit problémová či úzká místa v podniku. Mezi základní funkce rozpočtů patří: stanovení cílů, motivace zejména odpovědných pracovníků, kontrola a vyhodnocení odchylek od plánu, či měření výsledku jednotlivých středisek. (Fibířová a Šoljaková, 2019)

Mezi nejčastější typy rozpočtů patří rozpočty dlouhodobé, které ovlivňují vývoj podniku v oblasti jeho finanční politiky, podnikové, které se sestavují za podnik jako za celek a vnitropodnikové, které se v praxi vyskytují nejčastěji. Vnitropodnikové rozpočty se potýkají zejména s režijními náklady. (Synek, 2015)

3.3.1 Formy rozpočtu

Při výběru formy rozpočtu by se mělo vedení podniku soustředit na velikost podniku, druh činnosti jeho podnikání a délku období, pro které plánuje rozpočet sestavit. (Tóth a Šagátová, 2020) Zde jsou uvedeny příklady různých forem rozpočtů.

Indexové rozpočty jsou sestavovány na základě údajů z rozpočtů minulých období. Tato forma má nedostatky v odhalování chyb, které mohly vzniknout v minulých obdobích a podnik by je mohl následně opakovat. (Kalouda, 2016)

Rozpočty s nulovým základem nevycházejí z dat minulosti jako indexové rozpočty, ale namísto toho jsou orientovány na budoucnost, konkrétně na činnosti podniku. Podnik si předem stanoví, kterým činností se bude věnovat, jaké jsou jejich nezbytné náklady a jaké činnosti ukončí. Kvůli limitům v informacích mívá tato forma rozpočtu více variant. (Král, 2018)

Rozpočty pevné si podnik vymezí na předem stanovené období, které chce sledovat. Hodnoty tohoto rozpočtu zůstávají po celou dobu období stejné jako při jejich sestavení. (Tóth a Šagátová, 2020)

Rozpočty klouzavé, na rozdíl od pevných rozpočtů, jsou rozpočty schopné reagovat na změny v podniku a jeho okolí. Podnik je průběžně aktualizuje o změny, které v době sestavení rozpočtu nemohl znát, nebo ještě neexistovaly. (Tóth a Šagátová, 2020)

3.3.2 Slabé stránky rozpočetnictví

Rozpočty jsou časově náročné na jejich přípravu a jejich následné sledování. Při příliš turbulentních změnách prostředí přestávají rozpočty podávat relevantní informace pro podnik. Dalším problémem rozpočtů bývají situace, kdy je v podniku více rozpočtů najednou a každý je orientován na jiné období. Tyto rozpočty dohromady netvoří souvislý celek, který by měl poskytovat souvislé informace pro řízení. Tím není naplněna funkce kontroly, kterou má rozpočet splňovat. Dále jsou rozpočty orientací uzpůsobené spíše na výsledek operací, i když je pro podnik užitečně znát i příčiny těchto výsledků, ať už negativní, nebo pozitivní. (Popesko a Papadaki, 2016)

4 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

Teoretická část byla zaměřena na analýzu nákladů, nástroje jejich řízení pomocí kalkulací a jejich plánování pomocí rozpočtů.

V části zaměřené na náklady bylo popsáno jaké existuje pojetí nákladů a čím se navzájem odlišují. Finanční pojetí nákladů se soustředí na data získaná v minulosti, zatímco hodnotové pojetí se snaží o soustředění na budoucnost a zachování hodnoty. Ekonomické pojetí je užíváno při rozhodovacích úlohách mezi dvěma a více variantami. Dále zde bylo analyzováno členění nákladů druhové, účelové, kalkulační a členění v závislosti na objemu výroby, které je důležité jako podklad pro analýzu bodu zvratu. Druhové členění je obdobné jako ve výkazech finančního účetnictví. Účelové členění používá rozdělení nákladů na jednicové a režijní. Kalkulační členění nákladů rozděluje náklady na přímé a nepřímé.

V kapitole Nástroje řízení nákladů byly představeny kalkulace, kalkulační vzorec a základní rozdělení kalkulací. Kalkulace slouží k výpočtu nákladů na jeden výkon. Také zde byly analyzovány základní nákladové propočty, a to nákladová funkce, její sestavení a analýza bodu zvratu. Analýza bodu zvratu zde byla popsána pro výrobu opakující se a výrobu kdy každý výkon je unikátní. V kapitole zabývající se rozpočty byly charakterizovány rozpočty samotné, jejich druhy, účel a nedostatky.

V praktické části budou použity informace z kapitoly o nákladech za účelem zjištění jak vybraná společnost člení své náklady. Dále zde budou použity informace o kalkulacích, aby bylo možné analyzovat jaké nástroje na řízení nákladů jsou vybranou společností používány. Zejména budou použity údaje o přírážkových kalkulacích, zakázkových kalkulacích a údaje o bodu zvratu. Také budou v této práci analyzovány rozpočty vybrané společnosti.

II PRAKTICKÁ ČÁST

5 PŘEDSTAVENÍ VYBRANÉ SPOLEČNOSTI

V této kapitole je popsána vybraná společnost, která je analyzovaná v této práci. Kapitola je rozdělena do dvou částí, přičemž obě části této kapitoly se soustředí na popis základních informací o společnosti a jejích částí. Společnost si nepřeje uvádět její název, proto bude uváděna anonymně a zároveň, na požadavek společnosti, budou všechny údaje upraveny shodným koeficientem.

5.1 Charakteristika vybrané společnosti

Základními údaji o vybrané společnosti jsou:

- sídlo ve Zlínském kraji
- kapitálová společnost

Informace o základním kapitále a velikosti účetní jednotky si společnost nepřeje zveřejňovat.

Hlavní činností vybrané společnosti je stavba rodinných domů i bytových jednotek a jiných staveb podobného charakteru. Věnuje se také stavbám užívaných v podnikové sféře a zejména stavbou administrativních budov, výrobních a průmyslových hal a různých výrobních provozů, a také sportovišť. Dále se zaměřuje na opravu a rekonstrukci těchto typů budov a jejich zateplování. V souvislosti se stavbou také prodává své služby v oblasti stavebnictví, prostřednictvím kvalifikovaných pracovníků, kterými disponuje. Tyto služby jsou například inženýrská a projektová činnost a s tím související vyhotovení podkladů a plánu pro stavby a jejich dokumentace. Při plnění hlavní činnosti vybraná společnost spolupracuje se svými dceřinými společnostmi.

Mimo její hlavní předmět činnosti se zabývá vybraná společnost také pronájmem bytových prostor, vnitřních ploch, strojů určených na stavbu a jiné stavební techniky, ze kterého získává finanční prostředky. Pronajímá tedy kapacity, které v dané chvíli nejsou využity a společnost si takto zajišťuje ušlý zisk, který by jinak mohl vzniknout.

Při vykonávání svých činností podnikání se snaží vybraná společnost dbát na zavádění procesů, které jsou šetrné k životnímu prostředí. Kvůli této filozofii zajišťuje na toto téma školení svých zaměstnanců v oblasti technologií a její využití včetně postupů. Toto téma bude detailněji analyzováno v kapitole 6.2.3. Systém řízení jakosti.

5.2 Historie

Vznik společnosti se datuje ve čtyřicátých letech minulého století. Společnost vznikla sloučením několika podniků, které se zabývaly stavebnictvím, do jednoho funkčního celku. Jako obchodní kapitálová společnost, což je podoba ve které se nachází dnes, vznikla až v devadesátých letech minulého století. Zároveň s přeměnou v této době rozšířila sortiment svých služeb o již zmíněné stavby rodinných domů a rekonstrukce různých objektů.

Kvůli charakteru podnikání této společnosti, na místo klasického kalendářního roku užívá rok hospodářský, který pro tuto vybranou společnost začíná prvního dubna. Tato skutečnost je z důvodu, protože v tomto období už není společnost limitována zimním a mrazivým počasím, které zpomaluje proces stavby.

6 SITUAČNÍ ANALÝZA SPOLEČNOSTI

Tato kapitola pomáhá pochopit v jaké situaci se podnik nachází, kde by mohly být případné problémy a čím mohou být způsobeny. Tato kapitola je rozdělena na část analýzy interní a externí. V interní analýze bude zpracován rozbor vnitřní situace vybrané společnosti, především jejích nákladů a finančních ukazatelů. V externí analýze bude analyzováno prostředí podniku, ve kterém podnik působí a jakým výzvám v odvětví čelí.

6.1 Interní analýza společnosti

Tato podkapitola přibližuje interní situaci vybrané společnosti prostřednictvím analýz jejích ekonomických ukazatelů, vývoje těchto ukazatelů v čase a podrobné analýzy nákladů ze kterých se tyto ekonomické údaje skládají. Dále je zde popsána organizační struktura podniku, informační nástroje podniku a systém řízení kvality.

6.1.1 Organizační struktura

Typ organizační struktury vybrané společnosti je možné popsat jako liniovou, kdy za každou linii zodpovídá ředitel dané části. Vybraná společnost je rozdělena na tři hlavní části a dceřiné společnosti, které byly zmíněné v úvodu této kapitoly. Tyto hlavní části jsou ekonomické ředitelství, oddělení odbytu a výrobní ředitelství, které je zároveň ředitelstvím zásobování a dopravy. Každá část plní důležitou funkci pro plynulý běh celého podniku.

Ekonomické ředitelství

Ekonomické ředitelství zajišťuje správu podniku. Zpracovává interní a vnitropodnikové doklady a pro ekonomická střediska vyhotovuje plány výnosů a nákladů. Dodržení plánů poté u jednotlivých středisek vyhodnocuje. V souvislosti s plánováním se stará o investice a získávání dotací a plánů na obnovu strojů, aut, lešení a jiného dlouhodobého majetku společnosti. Dále poskytuje podklady pro rozpočty pro oddělení odbytu a zpracovává operativní plány podniku, které jsou chystané na jeden rok a rozděleny na kvartální části. Co se týče externí administrativní části, tak tato část podniku také zajišťuje komunikaci s institucemi jako například finanční úřad a banky.

Oddělení odbytu

Oddělení odbytu zajišťuje činnosti týkající se veřejných soutěží, kdy se podnik snaží získat zakázky. Zajišťuje tedy rozpočty, získáváním informací z jednotlivých středisek podniku a externích dodavatelů. Tyto rozpočty, po schválení generálním ředitelem společnosti a

přidáním zisku, slouží jako podklad pro chystání nabídek. Snahou tohoto oddělení je o vytvoření cenově nejzajímavější nabídky pro zadavatele zakázek.

Výrobní ředitelství

Výrobní ředitelství se stará o samotné provedení zakázek, tedy stavbu, na základě informací z ostatních oddělení. Pro oddělení odbytu zpracovává stavbyvedoucí podklady pro výrobu, které jsou využity jako podklad pro zpracování rozpočtu. Stavbyvedoucí zde mají za úkol vést a dohlížet na průběh práce a zároveň komunikovat s technickým dozorem investora.

Mimo klasickou organizační strukturu užívá i rozdělení ekonomické, tedy na střediska. Samotná organizační struktura je v plném rozsahu, avšak se skrytými údaji, přiložena v příloze této práce. Vybraná společnost má celkem pět středisek, které jsou zde stručně popsány.

1. Středisko – Úsek výrobního ředitele

Je ekonomický celek, který se soustředí a sleduje hlavní stavební výrobu. Patří sem také pomocná stavební výroba, tedy zaměstnanci v oboru elektro vybrané společnosti, kteří mají svoji vnitropodnikovou cenu a zároveň prodávají svoje služby i externě.

2. Středisko – Závod dopravy, mechanizace a služeb

Spravuje dopravní prostředky společnosti. Zařizuje jejich opravu a údržbu. Spravuje také stavební stroje a vybavení na stavbu, například lešení. Také prodává svoji externí kapacitu formou možného pronájmu vozidel externím uživatelům.

3. Středisko – Divize panelárna

Soustředí se na výrobu panelů a betonu na zakázku. Středisko se také soustředí na prodej služeb externím uživatelům.

4. Středisko – Pronájmy a ubytování

Toto středisko se soustředí na poskytování pronájmu bytů a areálů. Tyto pronájmy jsou určeny převážně pro externí uživatele.

5. Středisko – Správa obchodní kapitálové společnosti

Tento úsek spravuje úsek ekonomického, odbytového a výrobního ředitelství. Má také na starost správu zásobování.

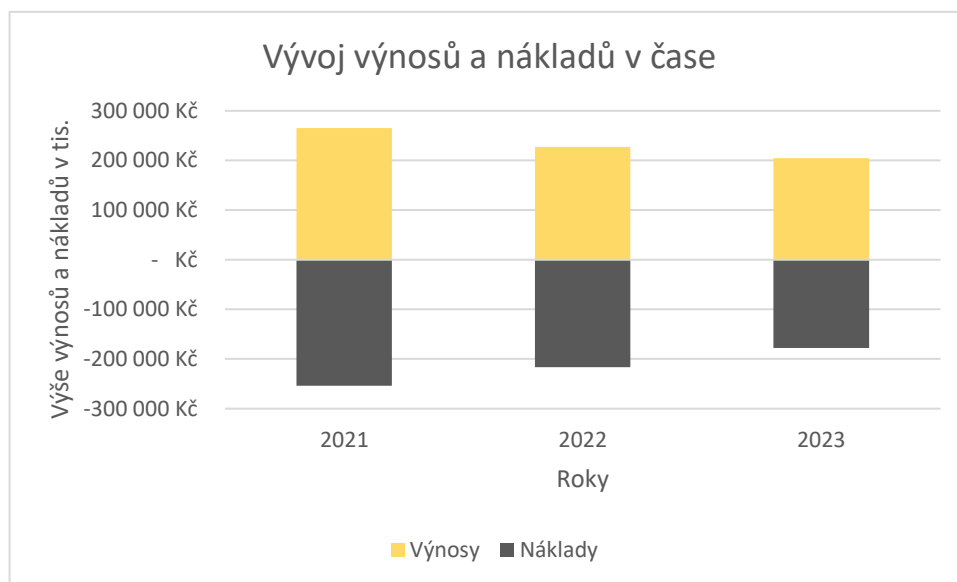
Všechna střediska užívají vnitropodnikových cen při předávání výkonů uvnitř podniku. Vybraná střediska v již zmíněném stručném popisu mají také ceny externí, kdy realizují zisk od uživatelů mimo vybranou společnost.

6.1.2 Ekonomická analýza:

Tato podkapitola se zabývá ekonomická analýzou výnosů, nákladů a výsledku hospodaření.

Vývoj výnosů a nákladů v časové řadě

Na obrázku číslo 3, kde je zobrazen vývoj výnosů a nákladů v čase, je možné vidět postupný trend snižování nákladů i výnosů. Náklady klesají rychleji než výnosy a to způsobuje vyšší výsledek hospodaření ve sledovaném roce 2023.



Obrázek 3 Vývoj výnosů a nákladů v letech

(Zdroj: vlastní zpracování podle finančních výkazů vybrané společnosti)

Z údajů o výnosech a nákladech je zjištěn výsledek hospodaření, který je zobrazen obrázku číslo 4. Ve všech třech letech dosahuje vybraná společnost kladného výsledku hospodaření, tato skutečnost může svědčit o prosperujícím podniku. Protože náklady i výnosy, ze kterých se výsledek hospodaření skládá, obsahují velké množství položek, které jsou často agregované, bude provedena v následující části horizontální a vertikální analýza nákladů i výnosů. Tato analýza bude sloužit k hlubšímu poznání vývoje nákladů a výnosů vybrané společnosti. Na obrázku číslo 4 je znázorněno, jakých výsledků hospodaření dosáhla vybraná společnost za období tří let.



Obrázek 4 Vývoj výsledku hospodaření v letech

(Zdroj: vlastní zpracování podle finančních výkazů vybrané společnosti)

6.1.3 Vertikální a horizontální analýza výnosů a nákladů:

Náklady v horizontální a vertikální analýze jsou rozděleny na náklady provozní a finanční. Provozní náklady jsou tvořeny mimo jiné také výkonovou spotřebou, která zahrnuje prodané zboží, spotřebu materiálu, energie a služby. Vertikální analýza odpovídá na otázku, jaký je procentuální podíl položky k dané veličině, která je stoprocentní. Zobrazuje tedy jejich výši a procentuální hodnotu. Horizontální analýza se věnuje zobrazení k jakým změnám došlo mezi jednotlivými roky a jejich hodnotovému a procentuálnímu vyjádření.

Vertikální analýza nákladů

Tabulka číslo 1 zobrazuje vertikální analýzu nákladů vybrané společnosti. V roce 2021 tvoří převážnou část nákladů provozní náklady, které jsou z největší části tvořené výkonovou spotřebou. Výkonová spotřeba vyjádřená hodnotově je ve výši 207 594 tis. Kč a tvoří přes 82 % celkových nákladů. Náklady za služby jsou největší položkou, která tvoří výkonovou spotřebu. Tyto náklady tvoří přes polovinu výkonové spotřeby. Druhou největší položkou výkonové spotřeby jsou náklady na materiál a energie, které jsou ve výši 79 434 tis. Kč. Tato položka tvoří ve výkonové spotřebě druhou největší položku pro všechny sledované období, přičemž v posledním sledovaném roce 2023 má hodnotu ve výši 45 055 tis. Kč. I přes tento pokles zůstává její procentuální část v ve výkonové spotřebě přibližně neměnná. Náklady jsou mimo výkonovou spotřebu tvořeny i náklady ve formě odpisů, které tvoří přes 2 % z nákladů celkových. Dále značná položka nákladů jsou náklady vynaložené na

zaměstnance, které mají relativní hodnotu 9,14 %. Po nákladech provozních má vybraná společnost i náklady finanční. Skládají se z úroků avšak největší částí jsou rezervy ve finanční oblasti.

Tabulka 1 Vertikální analýza nákladů

(částky v tis.)	2021		2022		2023	
	částka	%	částka	%	částka	%
Náklady celkem	250 850 Kč	100,00%	215 071 Kč	100,00%	166 702 Kč	100,00%
Provozní náklady	244 398 Kč	97,43%	209 720 Kč	97,51%	160 651 Kč	96,37%
Výkonová spotřeba	207 594 Kč	82,76%	174 973 Kč	81,36%	109 551 Kč	65,72%
Prodané zboží	290 Kč	0,12%	365 Kč	0,17%	226 Kč	0,14%
Spotřeba materiálu a energie	79 434 Kč	31,67%	74 458 Kč	34,62%	45 055 Kč	27,03%
Služby	127 870 Kč	50,97%	100 150 Kč	46,57%	64 270 Kč	38,55%
Změna stavu zásob vlastní činnosti	4 162 Kč	1,66%	2 623 Kč	1,22%	- 617 Kč	-4,57%
Aktivace	- 619 Kč	-1,04%	- 214 Kč	-0,10%	- 698 Kč	-0,42%
Osobní náklady	22 934 Kč	9,14%	22 792 Kč	10,60%	20 097 Kč	12,06%
Odpisy	5 604 Kč	2,23%	6 112 Kč	2,84%	6 100 Kč	3,66%
Úpravy hodnot pohledávek	- 139 Kč	-0,06%	- 223 Kč	-0,10%	13 973 Kč	8,38%
ZC prodaného DM	1 812 Kč	0,72%	49 Kč	0,02%	12 786 Kč	7,67%
Prodaný materiál	1 010 Kč	0,40%	1 546 Kč	0,72%	1 488 Kč	0,89%
Daně a poplatky	630 Kč	0,25%	559 Kč	0,26%	546 Kč	0,33%
Rezervy provozní	1 919 Kč	0,76%	344 Kč	0,16%	2 995 Kč	1,80%
Jiné provozní náklady	1 492 Kč	0,59%	1 159 Kč	0,54%	1 431 Kč	0,86%
Finanční náklady	6 452 Kč	2,57%	5 351 Kč	2,49%	6 051 Kč	3,63%
Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti	5 718 Kč	2,28%	4 901 Kč	2,28%	5 513 Kč	3,31%
Nákladové úroky - ovládaná nebo ovládající osoba	- Kč	0,00%	40 Kč	0,02%	366 Kč	0,22%
Ostatní nákladové úroky	499 Kč	0,20%	215 Kč	0,10%	- Kč	0,00%
Ostatní fin. náklady	235 Kč	0,09%	194 Kč	0,09%	172 Kč	0,10%

(zdroj: vlastní zpracování dle Ručková, 2021)

Rok 2022 má obdobné složení nákladů jako rok předchozí. Došlo k snížení celkových nákladů na hodnotu 215 071 tis. Kč. Došlo zde k mírnému poklesu nákladů za služby, ale došlo k nevelkému růstu nákladů za materiál a energie. K nevelkému růstu došlo i u odpisů.

V roce 2023 jsou celkové náklady na nejnižší úrovni za celé tři sledované roky. Stejně jako u předešlých let, tak i tento rok zůstávají provozní náklady a výkonová spotřeba jako nejvyšší položky v nákladech. U výkonové spotřeby došlo k poklesu podílu na celkových nákladech na hodnotu 65 %. Tento jev je způsobený zvýšením nákladu Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku. Podnik tedy v roce 2023 realizoval prodej dlouhodobého majetku.

Vertikální analýza výnosů

Tabulka číslo 2 znázorňuje strukturu výnosů pomocí jejich vertikální analýzy.

Tabulka 2 Vertikální analýza výnosů

(částky v tis.)	2021		2022		2023	
	částka	%	částka	%	částka	%
Výnosy celkem	267 227 Kč	100,00%	230 443 Kč	100,00 %	208 456 Kč	100,00%
Tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb	253 857 Kč	95,00%	216 367 Kč	93,89%	129 166 Kč	61,96%
Tržby za prodej zboží	366 Kč	0,14%	414 Kč	0,18%	284 Kč	0,14%
Tržby z prodeje DM	4 273 Kč	1,60%	5 106 Kč	2,22%	68 893 Kč	33,05%
Tržby z prodaného materiálu	1 333 Kč	0,50%	1 550 Kč	0,67%	1 468 Kč	0,70%
Jiné provozní výnosy	811 Kč	0,30%	1 475 Kč	0,64%	2 019 Kč	0,97%
Výnosy z ostatního DFM	5 590 Kč	2,09%	4 429 Kč	1,92%	5 375 Kč	2,58%
Výnosové úroky	83 Kč	0,03%	225 Kč	0,10%	600 Kč	0,29%
Ostatní finanční výnosy	913 Kč	0,34%	876 Kč	0,38%	651 Kč	0,31%

(zdroj: vlastní zpracování dle Růčková, 2021)

Pro sledované roky 2021 a 2022 platí, že největší položkou výnosů jsou tržby za výrobky a služby, tedy výnosy z hlavní činnosti vybrané společnosti. Společnost také realizuje prodej dlouhodobého hmotného a finančního majetku.

V posledním roce 2023 se výnosy skládají také z již zmíněného prodaného dlouhodobého majetku, kdy došlo k prodeji větší stavební techniky. To vysvětluje růst výnosů a tím pádem i výnosovou část výsledku hospodaření. Ve všech analyzovaných letech mají částky z ostatních položek výnosů nízké hodnoty. Hodnota podílu ostatních položek výnosů na celkových výnosech zůstává přibližně stejná po celé tři roky.

Horizontální analýza nákladů:

Tabulka číslo 3 zobrazuje náklady a jejich změny s porovnáním ostatních let pomocí horizontální analýzy.

Tabulka 3 Horizontální analýza nákladů

(částky v tis. Kč)	2021	2022			2023		
	částka	částka	Absolutní	Relativní	částka	Absolutní	relativní
Náklady celkem	250 850	215 112	- 35 738	-14,25%	167 069	- 48 043	-22,33%
Provozní náklady	244 398	209 720	- 34 677	-14,19%	160 651	- 49 069	-23,40%
Výkonová spotřeba	207 594	174 973	- 32 622	-15,71%	109 551	- 65 421	-37,39%
Prodané zboží	290	365	75	25,78%	226	- 139	-38,04%
Spotřeba materiálu a energie	79 434	74 458	- 4 976	-6,26%	45 055	- 29 403	-39,49%
Služby	127 870	100 150	- 27 720	-21,68%	64 270	- 35 880	-35,83%
Změna stavu zásob vlastní činnosti	4 162	2 623 Kč	- 1 539	-36,97%	- 7 617	- 10 240	-390,33%
Aktivace	- 2 619	- 214	2 405	91,82%	- 698	- 484	-226,10%
Osobní náklady	22 934	22 792	- 142	-0,62%	20 097	- 2 694	-11,82%
Odpisy	5 604	6 112	509	9,08%	6 100 Kč	- 12	-0,21%
Úpravy hodnot pohledávek	- 139	- 223	- 84	-60,19%	13 973	14 196	6361,08%
ZC prodaného DM	1 812	49	- 1 763	-97,29%	12 786	12 737	25982,46%
Prodaný materiál	1 010	1 546	536	53,11%	1 488	- 58	-3,76%
Daně a poplatky	630	559	- 71	-11,26%	546	- 14	-2,46%
Rezervy provozní	1 919	344	- 1 574	-82,05%	2 995	2 650	769,41%
Jiné provozní náklady	1 492	1 159	- 333	-22,33%	1 431	273	23,53%
Finanční náklady	6 452	5 391	- 1 060 Kč	-16,44%	6 418	1 026	19,04%
Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti	5 718	4 901	- 817	-14,29%	5 513	613	12,50%
nákladové úroky	499	256	- 243	-48,71%	366	111	43,19%
nákladové úroky - ovládaná nebo ovládající osoba	-	40	40	-	366	326	806,38%
Ostatní fin. náklady	235	194	- 41	-17,37%	172	- 23	-11,73%

(zdroj: vlastní zpracování dle Růčková, 2021)

Ve všech třech zkoumaných letech zaujímají největší část nákladů náklady provozní. Největší složkou provozních nákladů je výkonová spotřeba, u které je vidět snížení hodnoty každým rokem. Tento pokles je však nejvýraznější v roce 2023, kdy došlo ve vybrané společnosti k významnějšímu poklesu jak materiálu a energií, tak i služeb.

Mezi lety 2021 a 2022 došlo ke snížení u většiny položek nákladů. Zvýšení proběhlo jen u položek prodané zboží, odpisy, aktivace a prodaného materiálu. Přičemž největší nárůst nastal právě u prodaného materiálu a aktivace. Největší pokles zaznamenaly položky zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku, provozní rezervy a úpravy hodnot pohledávek. Nejmenší relativní změna nastala u osobních nákladů.

Mezi lety 2022 a 2023 nastalo další snížení celkových nákladů o 22 %. Největší položkou tohoto snížení byly změna stavu zásob a vnitropodnikové aktivace. I když došlo k celkovému poklesu nákladů, tak i přes tuto skutečnost došlo u některých položek k výraznému zvýšení. Toto zvýšení nastalo především u úprav hodnot pohledávek a provozních rezerv. Největší zvednutí nákladů nastalo u zůstatkové ceny prodaného majetku, kde došlo ke zvýšení z původní hodnoty o více než 259 krát, v procentuálním vyjádření o 25 982 %.

6.1.4 Informační systém:

Vybraná společnost využívá systém RTS a Infopower. Jedná se systém vyvíjený společností sídlící v Brně, který je vhodný pro stavební společnosti. Poskytuje informace o cenách materiálu, které jsou pro vybranou společnost klíčové, při sestavování rozpočtu na danou zakázku. Dále tyto softwary nabízí evidenci skladového hospodářství, evidenci majetku, personalistiky včetně mezd a rozpočtů, které vybraná společnost také využívá, při kalkulaci nákladů na zakázku. Tento systém je využíván ve všech částech podniku pro jeho velkou nabídku služeb. Informace ze všech středisek jsou tedy propojené tímto softwarem. Toto propojení urychluje získání informací pro podklady, pro získání nových zakázek.

6.1.5 Systém řízení jakosti:

Vybraná společnost je držitelem certifikátů ČNS jakosti, enviromentálního managementu a systému bezpečnosti a ochrany zdraví při práci. Tyto certifikáty zaručují kvalitu služeb, které vybraná společnost poskytuje. Pro udržení kvalitních služeb tyto certifikáty pravidelně obnovuje, aby nedošlo k jejich zastarání a společnosti si tak udržela stále kvalitní služby pro své zákazníky.

6.2 Externí analýza společnosti

Tato podkapitola pojednává o vnější situaci vybrané společnosti. Zaměřuje se na to s kým spolupracuje, komu poskytuje své služby a kdo jsou její konkurenti.

6.2.1 Dodavatelé

Mezi hlavní dodavatele společnosti patří především dodavatelé služeb. Společnost poptává služby, které pro ni není výhodné si zařídit ve vlastní režii. Společnost takto zajišťuje kvalitní provedení specifických služeb, které se pro každou stavbu liší, ať už v druhu práce, nebo v rozsahu práce.

Hlavními dodavateli vybrané společnosti jsou menší podniky specializující se na určitou činnost ve stavebnictví. Nejčastěji se jedná o podniky zaměřené na konstruování a sestavování oken, vymalovávání pokojů a natírání fasád, podniky zajišťující práce instalatérské, truhlářské, podlahářské a mnohé další.

Dodavatele, kteří budou pracovat na určité stavbě si společnost vybírá svým vlastním výběrovým řízením. Externích podnikům pošle plán s detailním vysvětlením o jakou službu a v jakém rozsah má vybraná společnost zájem. Specializované podniky poté pošlou jejich propočet jakou cenu by měla jejich služba. Vybraná společnost si poté zvolí nabídku cenově nejvýhodnější.

6.2.2 Odběratelé

Odběratele dělí vybraná společnost na dvě kategorie a to veřejní zadavatelé a soukromí zadavatelé. Veřejnými zadavateli se rozumí město, obec, kraj. Veřejní zadavatelé tvoří šedesát procent odběratelů. Soukromými zadavateli jsou poté fyzické, či právnické osoby, které tvoří zbylých čtyřicet procent odběratelů.

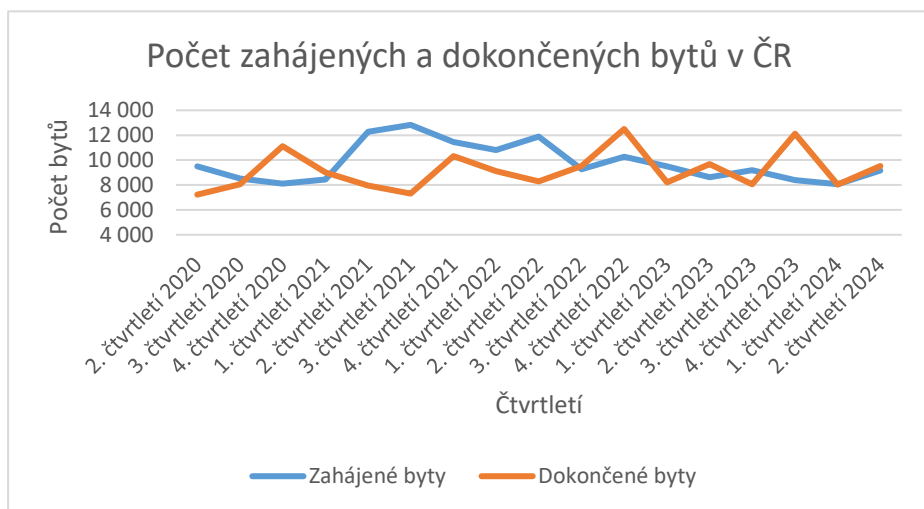
6.2.3 Konkurence

Hlavními konkurenty vybrané společnosti jsou Navláčil stavební firma, s.r.o. a PSG Construction a.s. Tyto společnosti podnikají v oboru stavebnictví obdobně jako vybraná společnost a jsou pro ni hrozbou při získávání výhodných stavebních zakázek při výběrovém řízení.

6.2.4 Analýza odvětví

Stavebnictví je pro společnost nezbytná část výrobního průmyslu. Na obrázku číslo 6 je znázorněn vývoj staveb bytů, které byly dokončeny a staveb bytů, které byly zahájeny. Po celé čtyři roky, které jsou na obrázku znázorněny, se hodnoty grafu pohybují v pásmu mezi 6 000 až téměř 13 000 byty, i napříč tomu že jsou tyto hodnoty nestálé a každý rok se mění.

Z obrázku je možné vyčíst opakující se skutečnost, a to že nejvíce bytů je vždy dokončeno třetí a čtvrté čtvrtletí v roce. (Český statistický úřad, 2025)



Obrázek 5 Počet zahájených a dokončených bytů v ČR

(zdroj: Český statistický úřad, 2025)

7 ANALÝZA ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

Tato kapitola se zabývá analýzou způsobu jakým vybraná společnost sleduje svoje náklady. Toto poznání je klíčové pro následující kapitolu, která je zaměřená na řízení nákladů.

7.1 Analýza členění nákladů

Vybraná společnost člení náklady na variabilní a fixní, dále na vnitropodnikové a externí. Náklady rozděluje do kategorií:

Variabilní náklady

- Materiál - Zde spadají náklady za přímý materiál, náklady za bednění a betony, lešení.
- Mzdy - Jedná se o přímé mzdy a náklady související s těmito náklady, jako například bonusy, prémie.
- Ostatní provozní náklady - Do této kategorie vybrané společnost zařazuje energie, náklady na vnitrodopravu, sociální a zdravotní pojištění.
- Změna stavu zásob a aktivace – položky týkající se změn v materiálu, zboží, nedokončené výrobě a služby, aktivace.
- Subdodávky – specifické menší dodávky od dodavatelů
- Zboží

Variabilní náklady jsou spojeny s konkrétní stavbou a jejich výše se pro každou stavbu mění. Tyto náklady jsou přiřazovány ke konkrétní stavbě podle toho v jaké míře byly na danou stavbu vynaloženy. Přiřazení umožňuje přesné sledování kolik nákladů bylo na konkrétní stavbu vynaloženo. Variabilní náklady tvoří 45 % celkových podnikových nákladů.

Fixní náklady

- Výrobní režie – Do této kategorie spadá většina fixních nákladů společnosti
- Správní režie – náklady na administrativní činnost společnosti
- Mzdy - jsou vyjádřeny jako suma celku položky mezd variabilních

Výše nákladů fixních, jak bylo zmíněno v teoretické části, není závislá na konkrétní stavbě ani na jejich počtu. Tyto náklady zajišťují celkový provoz a fungování společnosti. Vybraná společnost tyto náklady rozpočítá mezi jednotlivé zakázky pomocí nákladů variabilních, což

je detailně popsáno v kapitole o kalkulacích. Každá cena stavby tak v sobě zahrnuje část nákladů fixních, které musí být uhrazeny, aby vybraná společnost mohla pokračovat ve své činnosti. Fixní náklady tvoří zbylých 55 % celkových nákladů vybrané společnosti.

7.1.1 Vývoj vybraných nákladů v čase

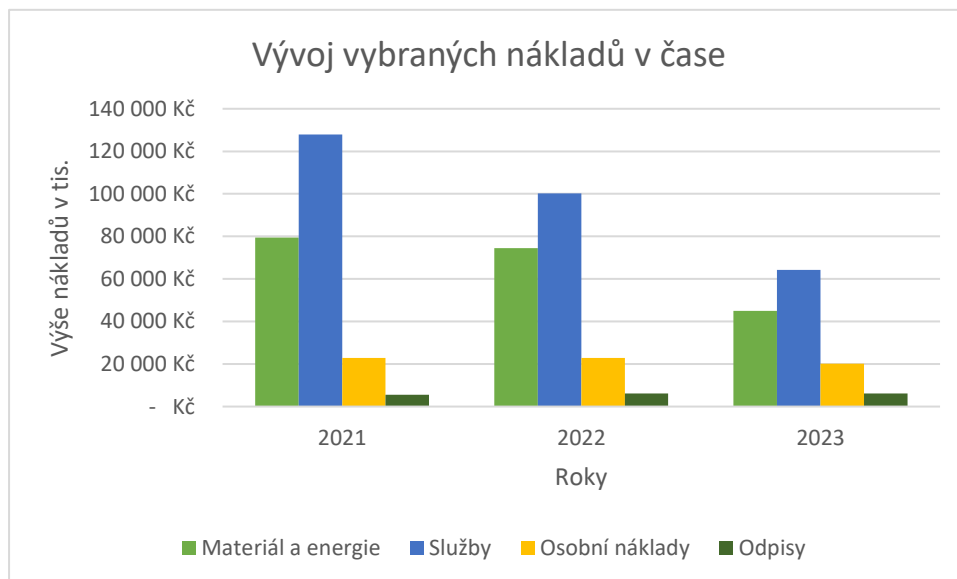
V následující tabulce číslo 4 jsou zobrazeny nejdůležitější náklady vybrané společnosti a jejich vývoj v čase. Zvolené náklady jsou položky nákladů provozních, poněvadž právě tyto náklady jsou nejdůležitějšími položkami pro hlavní činnost vybrané společnosti.

Tabulka 4 Vývoj vybraných nákladů v čase

(částky v tis. Kč)	2021	2022	2023
Materiál a energie	79 434 Kč	74 458 Kč	45 055 Kč
Služby	127 870 Kč	100 150 Kč	64 270 Kč
Osobní náklady	22 934 Kč	22 792 Kč	20 097 Kč
Odpisy	5 604 Kč	6 112 Kč	6 100 Kč

(zdroj: vlastní zpracování)

Všechny sledované náklady, kromě odpisů, v každém roce zaznamenaly pokles. Tento pokles je nejvýrazněji vidět u nákladů na materiál a energii a služeb. Pro lepší přehlednost jsou tato data zobrazena v následujícím grafu.



Obrázek 6 Vývoj vybraných nákladů v čase

(Zdroj: vlastní zpracování)

Z tabulky i grafu je patrný trend postupného snižování nákladů. Informace získané od vedení vybrané společnosti dokládají, že tato situace je výsledkem dvou faktorů. Zaprvé se jedná o

postupné odcházení zaměstnanců do důchodu. To znamená úbytek zkušených pracovníků, které není snadné nahradit kvalifikovanou pracovní silou. Tento jev je způsobený nízkou atraktivitou odvětví a dlouhodobým nízkým zájmem o stavební obory. Druhým faktorem postupného snižování nákladů je nízký objem zakázek. Který je způsoben převážně cenovou vypjatostí a vysokou konkurencí v odvětví. I když tedy dochází ke snižování nákladů, nejedná se o jev, který by společnost hodnotila pozitivně.

7.2 Analýza řízení nákladů

V předchozí kapitole bylo analyzováno jaké náklady se ve vybrané společnosti vyskytují a jaké náklady vybraná společnost sleduje. Tato kapitola pojednává o tom jak vybraná společnost plánuje a řídí své náklady.

Nástroje, které vybraná společnost využívá jsou následující:

- Kalkulace
- Rozpočty
- Sledování a analýza odchylek

7.2.1 Kalkulace

Společnost užívá zakázkových kalkulací, protože každá stavba, kterou vytváří je jedinečná a odlišná od staveb ostatních. Liší se především rozsahem, to znamená použitými materiály, technologií a také se liší v náročnosti na práci. Z tohoto důvodu vybraná společnost přistupuje k oceňování jednotlivých staveb a jejich nákladů individuálně, aby získala co nejpřesnější informace pro efektivní řízení a sledování nákladů.

Rozvrhová základna

Jako rozvrhovou základnu, pro rozpočítání a přiřazení fixních nákladů k jednotlivé zakázce nebo stavbě, používá výši nákladů variabilních. Každá stavba tak ve své ceně nese i část podílu nákladů fixních, které zajišťují provoz společnosti a tedy i realizaci zakázek. Tímto způsobem vybraná společnost přiřazuje celkové fixní náklady i přesto, že sleduje variabilní a správní režii odděleně.

Kalkulační vzorec

Kalkulační vzorec vybrané společnosti je možné vyjádřit následujícím způsobem.

1. Variabilní náklady

2. Fixní náklady

3. Zisková přírážka

= cena stavby nebo zakázky

Vybraná společnost v kalkulačním vzorci nepoužívá mezivýpočty a užívá součtu všech variabilních nákladů vynaložených na danou stavbu nebo zakázku. Avšak sleduje výše jednotlivých skupin nákladů, které se skládají z variabilních i fixních nákladů. Sleduje například náklady za materiál, mzdy, ostatní provozní náklady, náklady mechanismů, výši subdodávek, variabilní režii a správní režii. Tyto skupiny sledovaných položek jsou detailněji zobrazeny, včetně přenásobených částek, v příloze číslo 2. Fixní náklady jsou rozpočítány dle výše variabilních nákladů, jak bylo popsáno v kapitole Rozvrhová základna. Zisková přírážka, která se určuje v závislosti na situaci, se pohybuje kolem tří procent.

Průběh kalkulace zakázky

Pomocí kalkulací vybraná společnost zjišťuje náklady na jednu zakázku. Kalkulace jedné zakázky probíhá následujícím způsobem.

Společnost získá informace o veřejné zakázce, konkrétně o jakou stavbu se jedná a jaké jsou požadavky. Poté vybraná společnost vyhodnotí, jaké práce budou potřeba. Vybraná společnost zašle poptávku po pracích svým subdodavatelům. Tito subdodavatelé poté vybrané společnosti pošlou ceny jejich odborných služeb na požadovaný úkol. Vybraná společnost si zvolí dodavatele, kteří jsou cenově nejvýhodnější. Částky těchto vybraných dodavatelů jsou vloženy do položek variabilních externích nákladů, protože s množstvím objednané práce se jejich výše zvyšuje proporciálně.

Dále společnost provede interní propočet nákladů na práci a materiál a ty vloží do variabilních interních nákladů. Informace pro interní propočet materiálu vybraná společnost určí podle ceníku stavebního materiálu, který pravidelně vydává systém RTS, což je software využívaný vybranou společností. Ke kalkulaci zakázky se přírážkovou metodou připočte hodnota fixních nákladů, které se skládají ze správy, odpisů a výrobní režie. Rozvrhová základna pro fixní náklady, jak již bylo zmíněno, jsou celkové variabilní náklady na všechny zakázky.

Takto sestavená kalkulace poskytne společnosti údaje o ceně, za kterou je schopna danou zakázku realizovat a po připočítání zisku tuto cenu představí zadavateli výběrového řízení.

Ten se následně rozhodne na základě ceny a časového harmonogramu, kterou stavební společnost si zvolí.

Kalkulace dávají vybrané společnosti možnost své náklady sledovat a případně je optimalizovat. Jsou také klíčové jako podklad pro sestavení ceny, která je poté předložena zadavateli. Čím kvalitnější kalkulaci bude vybraná společnost mít, tím lépe bude schopna sledovat své náklady a efektivně je řídit, a díky efektivnímu řízení nákladů si může dovolit být více konkurenceschopná.

7.2.2 Rozpočty

Vybraná společnost sestavuje pevný rozpočet za celou vybranou společnost, který obsahuje i finanční plány pro jednotlivá střediska. Sestavení rozpočtu je úkolem ekonomického ředitelství, které zároveň zpracovává plánované finanční výkazy, rozvahu, výkaz zisku a ztráty a cash flow. Podkladem pro sestavení rozpočtů jsou data z minulosti, využívaná například u osobních nákladů, a data z probíhajících zakázek. Vybraná společnost ještě sleduje tyto ukazatele:

- zisk – očekávaný zisk středisek
- výkony – tvoří předpokládané fakturace nebo již zajištěné fakturace
- náklady na vnitropodnikové služby a interní zaměstnance
- náklady na externí zaměstnance a subdodavatele.

Tyto ukazatele jsou sledovány u jednotlivých středisek a jsou dále rozděleny na kategorie stavební a nestavební. Příkladem nestavebních jsou pronájmy. Pomocí těchto ukazatelů jsou sestaveny a vypočítány plánované tržby, které jsou použity při sestavování plánovaného výkazu zisku a ztráty. Rozpočet je sestaven na následující účetní období a je spolu s těmito ukazateli čtvrtletně kontrolován a vyhodnocován.

Motivace vedoucích pracovníků

Vybraná společnost motivuje vedoucí pracovníky pomocí prémie ve formě bonusů za dodržení nákladů rozpočtu daného střediska a bonusů za plnění úkolu, například za splnění stavby, či části na stavbě v určitém časovém horizontu. Tyto bonusy za dodržení rozpočtu se pohybují v rozmezí deseti až patnácti procent z mezd. Bonusy za splnění stavebních úkolů se odvíjejí individuálně od každé stavby. Vybraná společnost tímto systémem dosahuje

zájmu vedoucích pracovníků na dodržování rozpočtu a časových harmonogramů pro úkoly a stavby.

7.2.3 Odchyly

Materiálové odchyly sledují jednotlivá střediska. Sledují jak kvantitativní odchyly, tak odchyly kvalitativní. Informace pro zjištění kvalitativních odchylek získávají z ceníku softwaru RTS a porovnávají je s cenami skutečnými. Při zjištění negativního odchýlení se od původního plánu, dané středisko analyzuje čím byla tato odchylka způsobena.

Vybraná společnost sleduje odchyly i u externích dodavatelů. Jejich hlavním zájmem je zjišťování jaká byla výše služeb a co bylo předmětem služby. Dále pokud služby mají jinou výši ceny než jaká byla dojednána, tak vybraná společnost zjišťuje proč ke změně došlo. Většinou se jedná o nakoupení dodatečných služeb, z důvodu dodatečných požadavků zadavatele.

Odchyly v celkové zakázce jsou poté vyhodnoceny pouze pokud dojde ke ztrátě. Skutečné hodnoty se porovnají s plánem na individuální zakázku a je provedena analýza, zda ke ztrátě došlo z důvodu špatného nacenění položek, či z důvodu špatné produktivity práce.

7.3 Materiálové náklady

Materiálové náklady se s každou stavbou liší, protože každá stavba vyžaduje různé materiály, v různé kvantitě. Hodnota materiálových nákladů je zobrazena v tabulce číslo 5. Mají klesající trend z důvodu klesání počtu zakázek.

Tabulka 5 Vývoj materiálových nákladů

(částky v tis. Kč)	2021	2022	2023
Materiálové náklady	79 434 Kč	74 458 Kč	45 055 Kč

(Zdroj: vlastní zpracování)

Materiálové náklady se skládají zejména z nákladů na beton, betonářskou ocel, cihly, překlady a cement. Největší položku tvoří betonářská ocel, se kterou pracuje ohýbárna. Společnost nesleduje analytické rozdělení materiálu za celý podnik, ale pouze na úrovni jednotlivých staveb a zakázek.

7.4 Mzdové náklady

Zaměstnanci tvoří nedílnou součást vybrané společnosti. Na žádost společnosti, která si nepřeje v této práci uvádět přesný počet a složení zaměstnanců, jsou na tyto údaje vyjádřeny relativně. V tabulce číslo 6 je zobrazena procentuální struktura zaměstnanců vybrané společnosti.

Tabulka 6 Struktura zaměstnanců v podniku

	2021	2022	2023
Pracovníků celkem:	100 %	100 %	100 %
THP	31 %	33 %	34 %
dělnické pozice	69 %	67 %	66 %

(Zdroj: vlastní zpracování)

Jak je zobrazeno v tabulce číslo 6, poměr zaměstnanců zůstává po všechny tři sledované roky přibližně na stejné úrovni. Většinu zaměstnanců tvoří zaměstnanci na dělnických pozicích, kteří vykonávají samotné provedení stavebních úkolů. Zatímco THP pracovníci zajišťují zejména administrativní činnosti podniku.

Na obrázku číslo 6 je znázorněna výše nákladů vynaložených na zaměstnance. V roce 2023 je možné sledovat pokles nákladů vynaložených na zaměstnance podniku. To značí, že došlo k poklesu počtu zaměstnanců na dělnických i THP pozicích, ačkoliv poměr pozic zaměstnanců zůstává neměnný. Jak již bylo zmíněno v kapitole 6.1.3 Vývoj vybraných nákladů v čase, je tento odliv pracovní síly způsoben odchodem nemnoha zaměstnanců do důchodu a také prodejem části podniku.



Obrázek 7 Graf vývoje osobních nákladů

(Zdroj: vlastní zpracování)

Porovnání nákladů na interní a externí zaměstnance

Společnost si nedostatek zaměstnanců částečně vyrovnává pomocí pracovní síly od externích služeb. Tabulka číslo 7 zobrazuje kolik vybraná společnost vynaloží nákladů na zaměstnance interní, což jsou pracovníci THP a pracovníci na dělnických pozicích, a zaměstnance externí.

Tabulka 7 Procentuální vyjádření nákladů na zaměstnance

Osobní náklady	100 %
THP	28,04 %
dělníci	56,07 %
externí	15,89 %

(Zdroj: vlastní zpracování)

Z tabulky je zřejmé, že i když si společnost vypomáhá si externí pracovní silou, tak stále většinu osobních nákladů tvoří náklady na interní zaměstnance.

8 ZHODNOCENÍ ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

Vybraná společnost sleduje náklady variabilní, fixní, interní a externí. Toto rozdělení je zpracováno velmi detailně, a to poskytuje vybrané společnosti přehled o výši nákladů. Společnost má všechny podklady pro sledování peněžního bodu zvratu, který by mohl poskytnout hodnotnou informaci pro oddělení odbytu, avšak peněžní bod zvratu společnost nesleduje.

I když vybraná společnost sleduje své náklady detailně a sleduje i variabilní a správní režii odděleně a zná jejich přesnou výši, tak s těmito náklady dále v kalkulaci nepracuje. Fixní náklady rozpočítává z jednoho celkového balíčku, který obsahuje součet těchto režii.

Kalkulační vzorec je velmi jednoduchý a není detailně strukturovaný. Společnost zná jednotlivé položky, ze kterých se skládají náklady variabilní. V kalkulačním vzorci nemá zavedené mezistupně, které by pracovaly s fixními náklady. Mezistupně by fixní náklady rozdělily a mohly by tak společnosti poskytnout další informační hodnotu.

Vybraná společnost má kvalitně zpracovaný systém rozpočtů. Rozpočty jsou zpracovávány za celý podnik a obsahují i části věnující se jednotlivým útvarům podniku, kdy v pravidelných čtvrtletních intervalech provádí kontrolu jeho plnění. Plnění rozpočtů a sledovaných veličin vybraná společnost podporuje hmotným zainteresováním vedoucích pracovníků jednotlivých středisek, staveb a stavebních úkolů.

Bylo by zajímavé sledovat náklady v rámci jedné zakázky nebo stavby, protože by tato práce mohla být daleko více podrobnější. Bylo by možné porovnávat náklady s rozestavěností, průběhem stavby a procentuálním plněním rozestavěnosti. Také by bylo možné provést analýzu vícenákladů, porovnat vícenáklady se skutečnými náklady a pracovat s časovými harmonogramy. Společnost si nepřála tyto údaje poskytnout z důvodu citlivosti těchto dat.

9 NÁVRHY NA ZLEPŠENÍ ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

Vybrané společnosti doporučuji sledování peněžního bodu zvratu a haléřového ukazatele. Jak bylo zmíněno v předchozích kapitolách, vybraná společnost má všechny údaje potřebné pro výpočet těchto ukazatelů, takže nemusí zavádět nový systém na získávání těchto údajů. Zavedení sledování tohoto ukazatele by tedy bylo prakticky bez nákladů a poskytlo by hodnotnou informaci, kterou by vybraná společnost mohla použít v oddělení odbytu.

Pro dané období 1.4.2023 až 31.3.2024 jsem spočítal tyto hodnoty a vybrané společnosti navrhuji ukazatele počítat následujícím způsobem.

Analýza bodu zvratu

Výchozími údaji jsou interní údaje o variabilních, fixních nákladech a výnosech, které si vybraná společnost nepřeje zveřejňovat a z toho důvodu jsou zde na žádost společnosti upraveny shodným koeficientem. Tyto částky jsou vyjádřeny za celý podnik a za období již zmíněného hospodářského roku. Variabilní náklady se skládají zejména z nákladů na materiál, mechanismy, ostatní provozní náklady a subdodávky. Fixní náklady jsou tvořeny variabilní a správní režii. Údaje o variabilních nákladech, fixních nákladech a výnosech jsou podrobně zobrazeny v příloze číslo 2, v částkách upravených jednotným koeficientem.

Výchozími údaji jsou:

VN: 89 366 817,84 Kč

FN: 110 142 475,86 Kč

CV: 226 644 567,10 Kč

Podle vztahu nákladové funkce $CN = FN + VN$, je tedy součtem celkových variabilních a fixních nákladů získána suma celkových nákladů.

CN: 199 509 293,7 Kč

Haléřový ukazatel

Haléřový ukazatel udává jak se celkové variabilní náklady podílejí na celkových výnosech podniku.

$$h = \frac{VN}{CV}$$

$$h = \frac{89\,366\,817,84}{226\,644\,567,10}$$

Haléřový ukazatel má hodnotu 0,3943. To znamená, že z jedné koruny variabilních nákladů je 0,3943 koruny je použito na tvorbu výnosů.

Peněžní bod zvratu

$$CV(BZ) = \frac{FN}{1 - h}$$

$$CV(BZ) = \frac{110\,142\,475,86}{1 - 0,3943}$$

Celkové výnosy v bodu zvratu vyšly 181 843 281,9 Kč. To znamená, že aby vybraná společnost pokryla své veškeré náklady, musí výnosy dosáhnout právě této hodnoty.

Bezpečnostní podnikatelská rezerva a koeficient

Po nalezení hodnoty výnosů v bodu zvratu z předchozí analýzy je možné určit jak moc je vybraná společnost vzdálená od bodu zvratu a o kolik procent ji mohou poklesnout tržby.

$$BPR = CV - CV(BZ)$$

BPR – bezpečnostní podnikatelská rezerva

$$BPR = 226\,644\,567,10 - 181\,843\,281,9 = 44\,801\,285 \text{ Kč}$$

Tento výpočet udává, že vybrané společnosti mohou výnosy klesnout o 44 miliónů než se dostane na bod zvratu. Pomocí tohoto údaje lze vypočítat bezpečnostní podnikatelskou rezervu.

$$BPK = \frac{CV - CV(BZ)}{CV} * 100$$

BPK – bezpečnostní podnikatelský koeficient

$$BPK = \frac{44\,801\,285}{226\,644\,567,10} * 100$$

Hodnota bezpečnostního podnikatelského koeficientu je 19,76 %. Z toho vyplývá, že podniku mohou výnosy klesnout o téměř dvacet procent, než se dostane hodnotou výnosů na úroveň nákladů.

Dalším problémem u vybrané společnosti je rozdělování fixních nákladů podle výše nákladů variabilních. Nejedná o nejvhodnější způsob jejich alokace, z důvodu velké nepřesnosti této metody. Proto by pro vybranou společnost bylo zajímavé sledovat celkový příspěvek na úhradu. Všechny důležité informace pro jeho výpočet již sleduje. Výpočtem tohoto ukazatele, odečtením celkových variabilních nákladů od celkových výnosů, by společnost získala celkový příspěvek na úhradu. Tento vypočtený ukazatel by vybraná společnost mohla použít při kalkulaci neúplných nákladů, která eliminuje problém nepřesného přiřazení fixních nákladů a je příhodná pro kalkulaci jednotlivých staveb. Pomocí této kalkulace by mohla vybraná společnost využít informace o variabilní a správní režii, pokud by využila kalkulaci neúplných nákladů vícestupňovou. Od celkového příspěvku na úhradu by odečetla variabilní režii a získala by příspěvek na úhradu prvního stupně. Od tohoto příspěvku na úhradu by odečetla ostatní fixní náklady a dostala by výsledek hospodaření.

ZÁVĚR

V teoretické části byl proveden průzkum literárních pramenů týkající se nákladů a jejich řízení. Byly zde uvedeny nákladová pojetí a různá členění nákladů. Dále v teoretické části byly představeny kalkulace a pojmy týkající se kalkulací. Byl zde vylíčen předmět kalkulace a co může představovat kalkulační jednice. Také zde byl popsán kalkulační vzorec a jeho varianty. Po vyobrazení těchto základních pojmů, byly představeny různé metody a přístupy ke kalkulacím, následované základními nákladovými analýzami. Nakonec byla teoretická část věnována rozpočtům, jejich variantám, způsobu provedení a nedostatkům se kterými se rozpočty potýkají.

Praktická část byla věnována představení samotné vybrané společnosti, její organizační a ekonomické struktury. Byla zde provedena analýza interní a externí, která přiblížila situaci ve které se vybraná společnost nachází. Následně byla provedena analýza řízení nákladů, kde bylo zjištěno, že vybraná společnost užívá členění nákladů v závislosti na objemu výkonů. Zároveň bylo zjištěno jak informace získané z tohoto členění nákladů využívá při sestavování kalkulací jednotlivých zakázek či staveb. Z analýzy řízení nákladů vyplynulo, že v této oblasti má vybraná společnost prostor pro zdokonalení, které by mohlo být docíleno přidáním mezivýpočtů do kalkulačního vzorce. Dále bylo zjištěno, že vybraná společnost užívá rozpočty, u kterých má vypracovaný systém jejich sestavení, dodržování a kontroly.

Hlavním cílem této práce bylo navrhnout řešení na zlepšení řízení nákladů. Vybrané společnosti bylo doporučeno sledovat peněžní bod zvratu, sledovat celkový příspěvek na úhradu a užít výpočtu celkového příspěvku na úhradu k výpočtu kalkulace neúplných nákladů, kde by mohla vybraná společnost pracovat s variabilní a správní režii.

Jestliže se vybraná společnost rozhodne tato doporučení přijmout a přidat do své výbavy nástrojů na řízení a plánování nákladů, poskytnou ji tyto doporučené nástroje dodatečné cenné informace. Tyto informace mohou být oporou při výběru budoucích rozhodnutí a zhodnocení současné situace.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

DRURY, Colin, 2018. *Management and Cost Accounting*. 10th edition. Cengage Learning EMEA. ISBN 978-1-4737-4887-3.

FIBÍROVÁ, Jana a ŠOLJAKOVÁ, Libuše, 2019. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR. ISBN 978-80-7598-486-9.

GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W. a BREWER, Peter C., 2021. *Managerial Accounting*. 17. ed. McGraw Hill. ISBN 978-1-260-57568-2.

HANSEN, Don R. a MOWEN, Marianne M., 2015. *Cornerstones of cost management*. 3rd ed. Mason, OH: Cengage Learning. ISBN 978-12-857-5178-8.

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

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

MARTINOVIČOVÁ, Dana; KONEČNÝ, Miloš a VAVŘINA, Jan, 2019. *Úvod do podnikové ekonomiky*. 2019. Grada Publisling. ISBN 978-80-271-2034-5.

POPESKO, Boris a PAPADAKI, Šárka, 2016. *Moderní metody řízení nákladů*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada publishing. ISBN 978-80-247-5773-5.

SYNEK, Miloslav, 2015. *Podniková ekonomika*. 6. přepracované a doplněné vydání. Praha: C. H. Beck. ISBN 978-80-7400-274-8.

TAUL, PROCHÁZKOVÁ, Petra a JELÍNKOVÁ, Eva, 2018. *Podniková ekonomika - klíčové oblasti*. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-271-0689-9.

TÓTH, Miroslav a ŠAGÁTOVÁ, Slavka, 2020. *Nákladový controlling*. Wolters Kluwer ČR. ISBN 978-80-7598-906-2.

Elektronické zdroje:

HOBZA, Vladimír; SCHWARTZHOFFOVÁ, Eva a HOBZA, Vladimír, 2015. *Manažerská ekonomika*. Online. Univerzita Palackého v Olomouci. ISBN 978-80-244-4890-9. Dostupné z: <https://www.bookport.cz/e-kniha/manazerska-ekonomika-2384504/>. [cit. 2025-04-29].

KNÁPKOVÁ, Adriana; PAVELKOVÁ, Drahomíra; REMEŠ, Daniel a ŠTEKER, Karel, 2017. *Finanční analýza*. Online. 3. vyd. Grada Publisling. ISBN 978-80-271-0910-4.

Dostupné z: <https://www.bookport.cz/e-kniha/financni-analyza-2384481/>. [cit. 2025-04-29].

Počet zahájených a dokončených bytů v ČR, 2025. Online. In: Český statistický úřad. 12.3.2025. Dostupné z: <https://csu.gov.cz/vystavba-budov?pocet=10&start=0&podskupiny=203&razeni=-datumVydani>. [cit. 2025-05-09].

RŮČKOVÁ, Petra, 2021. *Finanční analýza*. Online. 7. vyd. Grada Publisling. ISBN 978-80-271-4425-9. Dostupné z: <https://www.bookport.cz/e-kniha/financni-analyza-7-aktualizovane-vydani-2384491/>. [cit. 2025-04-29].

SEZNAM VZORCŮ

(1) Nákladové funkce.....	29
(2) Výchozí rovnice pro bod zvratu	29
(3) Bod zvratu – první úprava	29
(4) Bod zvratu – druhá úprava	29
(5) Bod zvratu	30
(6) Peněžní bod zvratu	30
(7) Haléřový ukazatel.....	30

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1 Průběh průměrných fixních nákladů	21
Obrázek 2 Průběh celkových variabilních nákladů.....	22
Obrázek 3 Vývoj výnosů a nákladů v letech.....	39
Obrázek 4 Vývoj výsledku hospodaření v letech.....	40
Obrázek 6 Počet zahájených a dokončených bytů v ČR.....	46
Obrázek 5 Vývoj vybraných nákladů v čase.....	48
Obrázek 7 Graf vývoje osobních nákladů.....	54

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1 Vertikální analýza nákladů	41
Tabulka 2 Vertikální analýza výnosů	42
Tabulka 3 Horizontální analýza nákladů	43
Tabulka 4 Vývoj vybraných nákladů v čase	48
Tabulka 5 Vývoj materiálových nákladů.....	52
Tabulka 6 Struktura zaměstnanců v podniku.....	53
Tabulka 7 Procentuální vyjádření nákladů na zaměstnance	54

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

a.s. – Akciová společnost

BPK – Bezpečnostní podnikatelský koeficient

BPR – Bezpečnostní podnikatelská rezerva

CN – Celkové náklady

CV - Celkové výnosy

ČNS – Československé státní normy

ČR – Česká republika

DFM – Dlouhodobý finanční majetek

DM – Dlouhodobý majetek

DNM – Dlouhodobý nehmotný majetek

Fin. - Finanční

FN - Fixní náklady

Kč - Korun českých

OPN – Ostatní provozní náklady

PHM – Pohonné hmoty

PM – Přímý materiál

s.r.o. – Společnost s ručením omezeným

THP – Technickohospodářský pracovník

tis. – Tisíce

VN - Variabilní náklady

VR – Variabilní režie

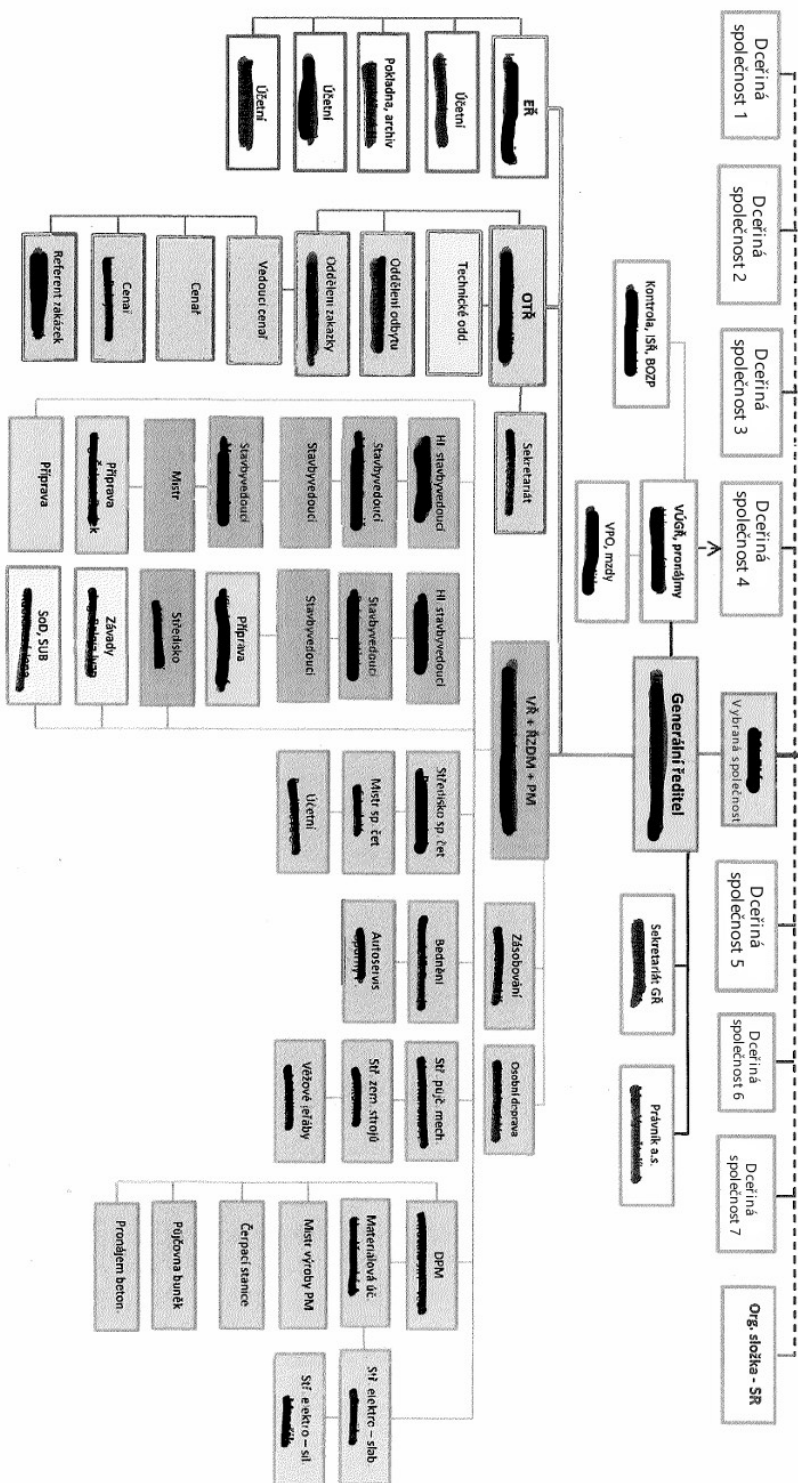
ZC – Zůstatková cena

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha P I: Organizační struktura vybrané společnosti

Příloha P II: Vnitropodnikové členění nákladů vybrané společnosti

Ve [redacted] 30.11.2024
Zpracoval: [redacted]



PŘÍLOHA P II: VNITROPODNIKOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ VYBRANÉ SPOLEČNOSTI

Druh	kód	Název	Částka
VN	10-10	Přímý materiál	34 123 568,43 Kč
VN	10-11	Materiál - vícenáklad	6 676,43 Kč
VN	10-12	Bednění	105 619,50 Kč
VN	10-13	Betony	363 300,45 Kč
VN	10-15	Lešení, bednění	1 146 501,66 Kč
VN	10-19	PM - přírážka k materiálu	432 865,57 Kč
VN	10-77	Materiálové náklady min, období	331,30 Kč
VN	*10	Materiál	36 178 863,33 Kč
VN	11-01	Vnitropodnikové rezervy	747 125,00 Kč
VN	*11	Vnitropodnikové rezervy	747 125,00 Kč
VN	20-01	Přímé mzdy	5 725 654,25 Kč
VN	20-11	Prémie a osobní ohodnocení	417 382,94 Kč
FN	*20	Mzdy	6 143 037,19 Kč
VN	30-00	Výkony stavebních strojů	90 851,67 Kč
VN	30-01	Spotřeba PHM	109 881,55 Kč
VN	30-02	Opravy a udržování	168 212,24 Kč
VN	30-03	Mechanizmy subdodávky	715 806,55 Kč
VN	30-04	Mechanizmy - vícenáklady	116,49 Kč
VN	30-05	Nájemné stavebních strojů	567 045,30 Kč
VN	*30	Mechanizmy	1 651 913,79 Kč
VN	40-02	Vnitrodoprava	1 197 094,88 Kč
VN	40-03	Vnitrodoprava - staveniště	39 164,40 Kč
VN	40-24	Sociální pojištění	1 021 165,87 Kč
VN	40-25	Sociální a zdravotní pojištění - více náklady	44 247,00 Kč
VN	40-48	OPN	4 655 956,32 Kč
VN	40-49	OPN - více náklady	112 758,47 Kč
VN	*40	OPN	7 070 386,94 Kč
VN	41-01	Změna stavu nedokončené výroby	- 8 918 041,24 Kč
VN	41-03	Změna stavu výrobků	1 301 547,13 Kč
VN	41-08	Aktivace dlouhodobého hmotného majetku	- 698 386,16 Kč
VN	*41	Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace	- 8 314 880,27 Kč
VN	47-00	Cizí subdodávky	49 207 167,53 Kč
VN	47-01	Subdodávky PSV	2 048 007,23 Kč
VN	47-03	Subdodávky - stavební stroje	397 271,41 Kč
VN	47-05	Subdodávky - vícenáklady	5 394,65 Kč
VN	47-77	Služby a subdodávky min. období	149 246,17 Kč
VN	*47	Subdodávky	51 807 086,99 Kč
FN	50-00	VR	- 4 370 306,05 Kč
FN	50-01	Režijní materiál	2 325 087,33 Kč
-	50-02	Energie	9 616 409,55 Kč
-	50-03	Opravy a udržování	1 824 653,92 Kč
-	50-04	Cestovné	965 427,40 Kč
-	50-06	Reprezentace	22 538,88 Kč
VN	50-19	Přirážka k režijnímu materiálu	41 087,96 Kč

FN	50-20	Režijní mzdy	7 391 290,21 Kč
FN	50-21	Nájemné	1 515 591,67 Kč
FN	50-23	Odměny orgánům společnosti	1 258 749,32 Kč
FN	50-24	Zdravotní pojištění	3 832 626,83 Kč
FN	50-26	Stravování	307 740,89 Kč
FN	50-27	Ostatní sociální náklady	98 763,26 Kč
FN	50-30	Služby k výpočetní technice	299 014,71 Kč
FN	50-31	Služby poradenské a právní	385 827,31 Kč
FN	50-32	Daň z nemovitosti	329 843,54 Kč
FN	50-38	Ostatní daně a poplatky	196 356,20 Kč
FN	50-39	Silniční daň	19 522,00 Kč
FN	50-40	Opravné položky	19 486 330,51 Kč
VN	50-41	Prodaný DM	12 785 776,45 Kč
VN	50-42	Prodaný materiál	1 487 989,39 Kč
FN	50-43	Dary	43 000,00 Kč
FN	50-44	Pokuty a penále	44 886,36 Kč
FN	50-45	Sankce	26 410,60 Kč
FN	50-46	Odpis pohledávek	837 218,57 Kč
FN	50-47	Pojištění majetku	452 904,06 Kč
FN	50-48	Ostatní provozní náklady	839 691,24 Kč
FN	50-50	Doprava a spoje	202 830,36 Kč
FN	50-51	Propagace, školení, vzdělávání	158 469,56 Kč
VN	50-52	Ubytování	530 074,68 Kč
FN	50-53	DNM - Software	10 026,92 Kč
FN	50-54	Ostatní služby	4 779 947,62 Kč
FN	50-55	Odpisy	6 099 746,85 Kč
FN	50-58	Ostatní rezervy	2 994 440,88 Kč
FN	50-62	Úroky	366 413,01 Kč
FN	50-63	Finanční náklady	171 831,39 Kč
FN	50-77	Režijní náklady min. období	1 072,48 Kč
FN	50-90	Daň z příjmů	11 098 884,80 Kč
FN	50-91	Odložená daň	32 163,57 Kč
FN	50-98	Rozpuštěná VR	4 370 306,05 Kč
FN	*50	VR	92 880 640,30 Kč
FN	60-99	Rozpuštěná správní režie	11 118 798,37 Kč
FN	*60	Správní režie	11 118 798,37 Kč
FN	70-01	Prodané zboží	226 322,06 Kč
VN	*70	Zboží	226 322,06 Kč
		Náklady celkem	199 509 293,69 Kč
VN	80-00	Výnosy	9 732 970,53 Kč
VN	80-01	Tržby za vlastní výroby	30 804 566,32 Kč
VN	80-02	Tržba za služby stavební	59 981 603,68 Kč
VN	80-03	Tržby za služby nestavební	38 379 408,94 Kč
VN	80-04	Tržby za zboží	283 958,78 Kč
VN	80-19	Vnitropodniková přírůžka	77 400,65 Kč
		Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	65 405 758,33 Kč
VN	80-42	Tržby z prodeje materiálu	1 468 085,19 Kč

VN	80-45	Pokuty a penále	1 156 091,97 Kč
VN	80-48	Ostatní provozní výnosy	863 116,97 Kč
VN	80-62	Úroky	600 472,00 Kč
VN	80-63	Kurzové zisky	4 949,64 Kč
VN	80-65	Výnosy z finančních investic	5 375 000,00 Kč
VN	80-68	Ostatní finanční výnosy	645 260,76 Kč
VN	80-91	Zúčtování vnitropodnikové rezervy	747 125,00 Kč
VN	80-99	Výnosy správní režie	11 118 798,37 Kč
VN	*80	Výnosy	226 644 567,10 Kč