

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

FAKULTA EKONOMICKÁ

Bakalářská práce

Analýza řízení nákladů v konkrétní společnosti

Costs management analysis in specified company

Jana Kučerová

Plzeň 2015

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI
Fakulta ekonomická
Akademický rok: 2014/2015

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Jana KUČEROVÁ**
Osobní číslo: **K12B0290P**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika a management**
Název tématu: **Analýza řízení nákladů v konkrétní společnosti**
Zadávací katedra: **Katedra podnikové ekonomiky a managementu**

Zásady pro vypracování:

1. Charakterizujte vybranou společnost.
2. Popište strukturu nákladů ve vybrané organizaci.
3. Analyzujte vznik nákladů a jejich ovlivnitelnost.
4. Navrhněte způsoby optimalizace řízení nákladů.

Rozsah grafických prací: neuveden
Rozsah pracovní zprávy: 40 - 60 stran
Forma zpracování bakalářské práce: tištěná/elektronická
Seznam odborné literatury:

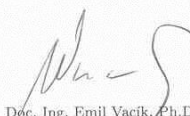
- BARTUSKOVÁ, Terezie. *Nákladové řízení a cenová strategie*. 1. vydání. Ostrava: VŠB Technická univerzita Ostrava, 2012, 178 s. ISBN 978-80-248-2540-3.
- DOYLE, David P. *Strategické řízení nákladů*. 1. české vydání. Praha: ASPI, 2006, 227 s. ISBN 80-7357-189-7.
- LANDA, Martin; POLÁK, Michal. *Ekonomické řízení podniku*. 1. vydání. Brno: Computer Press, 2008, 198 s. ISBN 978-80-251-1996-9.
- POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 1. vydání. Praha: Grada, 2009, 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Lenka Zahradníčková
Katedra podnikové ekonomiky a managementu

Datum zadání bakalářské práce: 25. října 2014
Termín odevzdání bakalářské práce: 24. dubna 2015


Doc. Dr. Ing. Miroslav Plevný
děkan




Doc. Ing. Emil Vacík, Ph.D.
vedoucí katedry

V Plzni dne 25. října 2014

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma

„Analýza řízení nákladů v konkrétní společnosti“

vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucího bakalářské práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

V Plzni dne 23. dubna 2015

.....

podpis autora

Poděkování

Na tomto místě bych chtěla poděkovat vedoucí bakalářské práce Ing. Lence Zahradníčkové za cenné rady, připomínky a trpělivost při vypracovávání. Dále bych chtěla poděkovat panu podnikateli, který mi umožnil nahlédnout do své společnosti, za vstřícný přístup a poskytnutí údajů pro vypracování této práce.

Obsah

Úvod.....	7
1 Historie řízení nákladů	8
1.1 Řízení nákladů v první polovině 19. století.....	8
1.2 Řízení nákladů ve druhé polovině 19. století	8
1.3 Ekonomické řízení v první polovině 20. století	9
2 Klasifikace nákladů.....	11
2.1 Finanční pojetí.....	12
2.2 Manažerské pojetí	12
2.3 Druhové členění nákladů.....	12
2.4 Účelové členění nákladů	14
2.4.1 Členění nákladů ve vztahu k výkonům	14
2.4.2 Členění nákladů ve vztahu k útvarům	14
2.4.3 Technologické náklady	14
2.4.4 Náklady na obsluhu a řízení.....	15
2.5 Kalkulační členění nákladů	15
2.5.1 Kalkulační vzorce.....	16
2.6 Ve vztahu k objemu prováděných výkonů.....	17
2.6.1 Variabilní náklady	17
2.6.2 Fixní náklady.....	17
2.6.3 Smíšené náklady.....	17
2.7 Manažerské pojetí nákladů.....	18
2.7.1 Vznik manažerského účetnictví	18
2.7.2 Rozdílné pojetí nákladů ve finančním a manažerském účetnictví	18
2.7.3 Utopené náklady.....	19
2.7.4 Oportunitní náklady	19
2.7.5 Přírůstkové náklady.....	19
3 Vznik nákladů a jejich ovlivnitelnost.....	20
3.1 Vývoj nákladů v průběhu životního cyklu	20
3.2 Kalkulace cílových nákladů (Target costing).....	20
3.2.1 Postup tvorby kalkulace dle Landa, Polák (2008).....	21
3.2.2 Výhody a omezení kalkulace cílových nákladů.....	22
3.2.3 Stavebnicová analýza	22
3.2.4 Hodnotová analýza.....	23

3.3	Kalkulace životního cyklu výrobku	23
4	Způsoby optimalizace nákladů.....	25
4.1	Optimalizace nákladů v krátkém období.....	25
4.2	Moderní přístupy k řízení nákladů	25
4.2.1	Náklady na jakost.....	25
4.2.2	Náklady na životní prostředí	26
4.2.3	Řízení podle cílů – Target Costing.....	27
5	Přestavení firmy	28
5.1	Historie společnosti.....	28
5.2	Portfolio výrobků a služeb	29
5.3	Vývoj zisku a zakázek.....	29
6	Analýza nákladů.....	30
6.1	Druhové náklady	30
6.2	Jednicové a režijní náklady	32
6.3	Variabilní a fixní náklady.....	34
6.4	Změna nákladů v jednotlivých letech.....	37
6.4.1	Vývoj jednicových nákladů.....	37
6.4.2	Vývoj režijních nákladů	38
6.4.3	Vývoj variabilních nákladů	39
6.4.4	Vývoj fixních nákladů.....	39
6.5	Kalkulace nákladů pro konkrétní výrobek	40
6.6	Kalkulace nákladů na opravu	42
6.7	Odhad vývoje nákladů v dalších letech.....	43
6.8	Ovlivnitelnost nákladů	44
7	Optimalizace řízení nákladů.....	46
7.1	Konkrétní optimalizace nákladů	47
7.1.1	Optimalizace časově méně náročná	47
7.1.2	Optimalizace časově náročná.....	49
	Závěr	51
	Seznam tabulek a obrázků.....	52
	Seznam použité literatury.....	54

Úvod

Předkládaná práce má za cíl na příkladu konkrétní společnosti provést analýzu nákladů a nastínit možnosti jejich optimalizace. Vzhledem k maximálnímu rozsahu bakalářské práce byla zvolena malá firma.

Analyzovaná firma má začátky po roce 1990 jako podnikající fyzická osoba, která v relativně nedávné době byla převedena na společnost s ručením omezeným. Společnost začínala na trhu s renovacemi a opravami dřevěného nábytku, postupně se získáváním podílu na trhu byla nabídnuta i výroba nových kusů.

Práce nejdříve popisuje teorii řízení nákladů a jejich optimalizaci. Následuje představení firmy, soubor finančních dat za období, kdy společnost již byla s. r. o. a jejich zpracování. V další části jsou rozděleny náklady z hlediska ovlivnitelnosti.

V závěru praktické části je provedena optimalizace nákladů z teoretického hlediska a následně vyčíslena možná úspora při optimalizaci nákladů.

Při vypracovávání bakalářské práce byla použita aktuální literatura vztahující se k dané problematice a informace získané přímo ze společnosti.

1 Historie řízení nákladů

„Přestože potřebu vést účetní záznamy odhalíme již na samých počátcích civilizací, do začátku 19. století plnila pouze pasivní úkol zachycení transakcí, které se odehrávaly mezi podnikatelem – tj. řemeslníkem, či obchodníkem, jenž byl současně i vlastníkem svého podniku – a jeho dodavateli surovin, pracovníky, kteří byli placeni podle počtu vyhotovených kusů a zákazníky.“ (Hradecký a kol., 2008)

1.1 Řízení nákladů v první polovině 19. století

Jak píše Hradecký a kol. (2008), do počátku 19. století se téměř nevyskytovaly pracovní smlouvy, které by měly danou měsíční mzdu, natož pak nutnost rozdělení vedoucích pracovníků do několika různých, vzájemně propojených, úrovní. Zároveň také nebyly velké nadnárodní společnosti, jako v současnosti. Dále také uvádí, že tehdejší podnikatelům stačilo, aby si vedli jednoduchou evidenci prodaných a nakoupených výrobků či zemědělských produktů. Z těchto záznamů pak přesně věděli, jak si jejich podnikání stojí.

Postupem času se začaly na sebe navazující činnosti sdružovat pod jednou střechou, kdy se preferovala vzájemná blízkost těchto činností. Továrny či závody si hlídaly především jednotkové náklady, kterým přikládaly největší význam. V této době byl velmi používaný tzv. Walthamský systém vedení nákladového účetnictví, který sledoval především přímé a nepřímé výrobní náklady. Tento systém také poskytoval cenné informace pro hodnocení efektivity fází výroby. (Hradecký a kol., 2008)

1.2 Řízení nákladů ve druhé polovině 19. století

„Sleduj náklady a zisky se ohlírají samy.“ Takto zněl jeden názorů tohoto období. Tento plán se soustředil na nákladovou stránku podniku a současné náklady porovnával s náklady minulými. Snahou všech tehdejších majitelů velkých společností bylo, aby měli náklady na nižší úrovni než jejich konkurence. Tím, že se snažili mít takto nastavené náklady, si zajistili slušnou poptávku a také využívali své kapacity na maximum. Tím se fixní náklady rozložily na maximální možné množství výrobků. Dále se výrazně rozšířily distribuční cesty a byl kladen důraz na minimalizaci kapitálu vázanému v zásobách. (Hradecký a kol., 2008)

1.3 Ekonomické řízení v první polovině 20. století

Na přelomu 19. a 20. století vzniká takzvané vědecké řízení. Jeho zakladatelé a průkopníci se zaměřovali hlavně na spotřebu zdrojů, které byly přímou součástí výrobků. Snažili se předem stanovit náklady na materiál a mzdy. Tyto praktiky poté zavedli i do výroby. Do plánů spotřeby nákladů započítali i podíly pracovníků na úsporách, které byly dosaženy hospodárnější výrobou. Veškerá pozornost se soustředila na jednicové náklady. (Hradecký a kol., 2008)

Nový pohled na měření výnosnosti podniku přinesli bratřenci Du Pontovi, kteří místo rentability tržeb či nákladovosti, zavedli pro měření efektivity podniku rentabilitu investovaného kapitálu (ROI). „V roce 1912 pak finanční ředitel společnosti, Donaldson Brown, přišel s další novinkou pro řízení ekonomiky podniku, když sestrojil tzv. Du Pontův rozklad ROI (...) a který rozkládá ROI na součin obratovosti investovaného kapitálu a ziskovosti tržeb.“ (Hradecký a kol., 2008)

Obr. č. 1: Rentabilita vloženého kapitálu

$$ROI = \frac{Earnings}{Investment} = \frac{Sales}{Investment} * \frac{Earnings}{Sales}$$

kde Earnings jsou zisky
Investment celkový investovaný kapitál do podniku
Sales představuje objem tržeb

Zdroj: Hradecký a kol., str. 61, 2008

Pro konkrétní příklad ekonomického řízení nemusíme chodit daleko. V Československu tento systém zavedl Tomáš Baťa a později, jeho nevlastní bratr Jan. Každý organizační útvar Baťovy firmy měl svou vlastní náplň činnosti a s tím také příslušnou odpovědnost. (Hradecký a kol., 2008)

A protože nás primárně zajímají náklady, pojďme se podívat, co přesně mělo kalkulační oddělení v popisu práce. „Kalkulační oddělení odpovídalo za sestavení kalkulací všech výrobků, podle kterých se určovaly vnitropodnikové ceny platné po následující půlroční období. Za tyto ceny mezi sebou „obchodovala“ samostatně hospodařící oddělení. (...) Kalkulační oddělení mělo výsostně postavení, které se odráželo i v jeho přímém podřízení šéfovi (řediteli společnosti) a žádný jiný vedoucí mu nemohl přikazovat.“ (Hradecký a kol., 2008)

Vedení Baťovy společnosti a jeho ekonomické řízení se opíralo především o kalkulace. Dalším stěžejním nástrojem byly rozpočty, Baťou zvané předpoklady. Byl vytvořen pololetní plán prodeje a prodejní oddělení pak na jeho základě odhadlo obrat. Předpoklady byly tvořeny vždy na pololetí a vycházely z nich při vytváření rozpočtů všechna ostatní střediska.

„Na kalkulace a rozpočty (předpoklady) navazoval systém provozního účetnictví a pravidelných sobotních konferencí vedoucích pracovníků. Provozní účetnictví bylo zcela podřízeno potřebám řízení. Navíc bylo co nejjednodušší, aby každý vedoucí střediska za uplynulý týden mohl zúčtovat náklady a jejich srovnáním s uznanými vnitropodnikovými výnosy si spočítat zisk/ztrátu svého střediska.“ (Hradecký a kol., 2008)

Každý vedoucí tak byl schopen sám a na místě odůvodnit případné kolísání výsledků střediska oproti plánu. Pro tyto konference byl vyhotoven i předpis, co má mít vedoucí připraveno. Mimo jiné to byly vlastnoručně vyhotovené týdenní platy, odůvodněné odchylky od plánu výroby, odchylky od finančního plánu apod. (Hradecký a kol., 2008)

„Za projev pokrokovosti řízení koncernu Baťa lze považovat i skutečnosti, že společnosti již ve 30. letech minulého století uplatňovala jednoduchý koncept řízení nákladů, který lze označit současným termínem cílové náklady.“ (Hradecký a kol., 2008)

2 Klasifikace nákladů

„Existuje mnoho způsobů, jak náklady členit, ale toto členění musí být vyvoláno účelovou potřebou, vzhledem k řešení určitých otázek a rozhodnutí.“ (Bartusková, 2012)

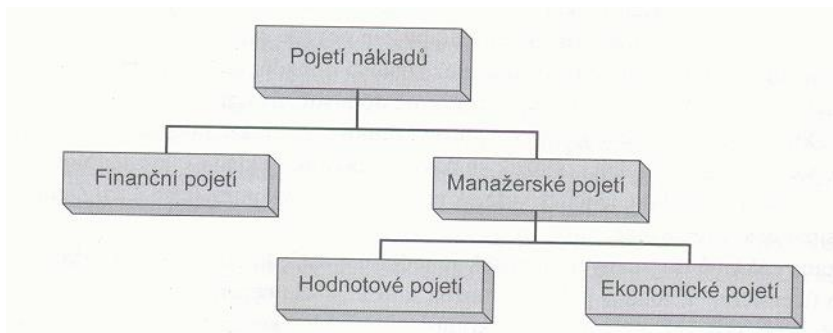
Boris Popesko se k tomuto také přiklání a ještě více rozvádí. Je nutné si uvědomit, co vlastně za náklad považujeme. Každý pracovník, např. účetní, bude náklad vnímat jinak než manažer, který se musí zabývat rozvojem firmy.

„Různé účely, ke kterým jsou náklady evidovány, vyžadují pojímat tyto náklady z odlišných hledisek, které v zásadě respektují rozdělení účetnictví jako takového. Bud' to přistupujeme k definici nákladů z pohledu externího uživatele, který je vymezen finančním účetnictvím, nebo se na náklady díváme z pohledu manažerského.“ (Popesko, 2009)

V zásadě rozlišujeme dvojí pojetí nákladů:

- finanční
- manažerské

Obr. č. 2: Vztah jednotlivých přístupů k pojetí nákladů



Zdroj: Popesko, str. 32, 2009

2.1 Finanční pojetí

Projevuje se přírůstkem dluhů či úbytkem aktiv, což vede ke snižování vlastního kapitálu firmy. Mezi základní charakteristiky patří, že veškeré náklady vyjadřujeme v účetních cenách, tedy takových, za které jsme daná aktiva spotřebovali. V případě pasiv jsou to ceny v evidované hodnotě. (Popesko, 2009)

2.2 Manažerské pojetí

V tomto pojetí dále rozlišujeme dva přístupy, které se liší v tom, jak vnímají tzv. neúčtní náklady. Jsou to hodnotové pojetí nákladů a ekonomické pojetí nákladů.

Hodnotové pojetí

Slouží pro běžné řízení a kontrolu procesů v podniku. Spotřebované vstupy se oceňují v cenách odpovídajících reálné hodnotě. Očekává se nejen návratnost investovaných peněz, ale i reprodukci ekonomických zdrojů. (Popesko, 2009)

Ekonomické pojetí

„Takové pojetí nákladů odpovídá hodnotě, kterou lze získat nejefektivnějším využitím těchto nákladů, nebo představují maximální ušlý efekt, který vznikl použitím omezených zdrojů na danou alternativu.“ (Popesko, 2009)

2.3 Druhovému členění nákladů

„Druhovému členění je nejběžnějším přístupem ke klasifikaci nákladů. Jde o členění nákladů podle druhů vynaložených ekonomických zdrojů (podoba v okamžiku vkladu do příslušné aktivity).“ (Bartusková, 2012)

„V účetnictví nejdeme relativně detailní členění nákladů, ale v zásadě existuje několik elementárních nákladových druhů, které nalezneme téměř v každém podniku. Mezi nákladové druhy patří:“ (Popesko, 2009)

- spotřeba materiálu a energie,
- osobní náklady (mzdy, sociální náklady, ...)
- odpisy hmotného a nehmotného investičního majetku,
- použití externích prací a služeb,
- finanční náklady.

„Ve své podstatě bychom mohli definovat čtyři základní typy organizací, které se liší charakterem své činnosti a strukturou nákladových druhů:“ (Popesko, 2009)

Manufaktura bývá charakterizována velkým podílem přímých osobních nákladů. Výše odpisů bývá relativně nízká a bývá zpracováván materiál s nízkou vstupní hodnotou. Např. výroba textilu, obuvi, apod.

Automatizovaná montáž – Typické pro tuto organizaci jsou relativně vysoké odpisy, velký podíl materiálu a nízká úroveň osobních nákladů. Nakupují se relativně nákladné součásti, které jsou ve vysoce automatizovaném výrobním procesu přeměněny na výstupy. Příkladem mohou být výroby automobilů.

Zakázková firma vyrábí na základě objednávek zákazníků, tudíž produkuje odlišné výrobky. Podstatnou složkou se jeví externí služby (telekomunikace, marketing, informační systém, ...). Naopak je zde průměrný podíl osobních a materiálových nákladů.

Společnost poskytující služby má značně odlišnou strukturu nákladů od výrobní společnosti. Dominují zde osobní náklady. Oproti tomu spotřebovává malý podíl nákladů materiálových.

Pokud chceme optimalizovat náklady, pak je nezbytně nutné, abychom věděli, o jaký typ společnosti se jedná. U firmy manufakturního typu je zcela zásadní umět řídit osobní náklady (neboť v této společnosti převažují, jak je zmíněno výše). U firem specializujících se na automatizovanou montáž je důležité vyjednat s dodavateli co nejnižší možnou cenu vstupů a maximalizovat vytížení fixních kapacit, což sníží odpisy. U zbylých dvou typů už nám druhové členění nákladů nepostačí. V obou těchto modelových společnostech jsou vysoké podíly externích a osobních nákladů, a abychom je mohli optimalizovat, musíme znát účel jejich vynaložení. (Popesko, 2009)

2.4 Účelové členění nákladů

„Účelové členění nákladů probíhá podle bezprostředního účelu jejich vynaložení. Konečný účel jsou tedy finální výkony jednotlivých aktivit, které tak představují konečné nositele nákladů.“ (Bartusková, 2012)

Dle Bartuskové (2012) je toto členění založeno na jednom ze dvou základních hledisek:

- třídění nákladů ve vztahu k výkonům (kalkulační členění),
- třídění nákladů ve vztahu k útvarům.

2.4.1 Členění nákladů ve vztahu k výkonům

Smyslem je určit na výrobu jakého produktu byly náklady vynaloženy. Díky tomu můžeme zjistit rentabilitu jednotlivých produktů a na základě toho se rozhodnout, zda pro nás nebude výhodnější některé činnosti svěřit externím dodavatelům. (Bartusková, 2012)

Dále jsou tyto náklady členěny na přímé, které přímo souvisí s určitým výrobkem, či do něj vstupují a nepřímé, související s více výkony a zabezpečující výrobu jako celek. Do přímých dále patří jednicové náklady a takové režijní, které s výrobkem přímo souvisí. V nepřímých pak budou náklady, které jsou společné více výrobkům. Tyto náklady jsou pak dle podnikem stanoveného klíče rozdělovány. (Bartusková, 2012)

2.4.2 Členění nákladů ve vztahu k útvarům

Principem tohoto členění je přiřadit náklady do útvaru, kde vznikly, a kdo je za jejich vznik odpovědný. Jednicovými náklady střediska označujeme takové náklady, které lze určitému středisku přímo přiřadit. Náklady, které nejdu přímo přiřadit, ale jsou „přidělovány“ dle určitého způsobu, klíče, označujeme jako režijní náklady střediska. Obvykle jsou to čtyři základní druhy režii, a to výrobní, správní, odbytová a zásobovací. (Bartusková, 2012)

2.4.3 Technologické náklady

„Náklady technologické jsou náklady, které jsou bezprostředně vyvolány nějakou technologií nebo s ní nějakým způsobem účelově souvisí. Jedná se např. o náklad na spotřebu materiálu určitého množství a kvality, nebo i náklad, kterým jsou odpisy zařízení sloužícího k výrobě v rámci určité výrobní technologie.“ (Popesko, 2009)

2.4.4 Náklady na obsluhu a řízení

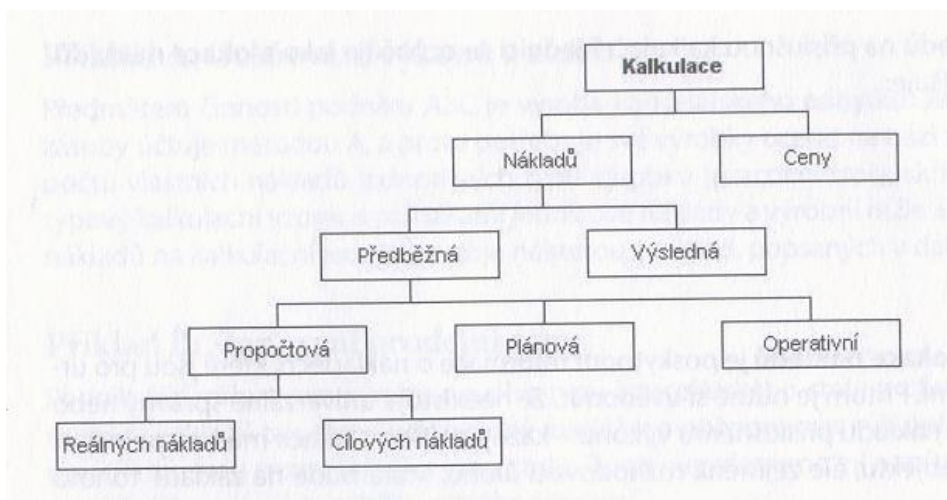
Jak jejich název napovídá, tyto náklady slouží k zajištění pomocných procesů při výrobě. Mohou to být například náklady na plat administrativních pracovníků, náklady na vytápění budov či spotřeba energie.

„Náklady jednicové jsou tou částí nákladů technologických, které nejenom že souvisí přímo s jednotkou prováděného výkonu (...). Na druhé straně, náklady režijní v sobě zahrnují náklady na obsluhu a řízení a tu část nákladů technologických, které nesouvisí s jednotkou výkonu, ale s technologickým procesem jako celkem.“ (Popesko, 2009)

Mezi účelové členění se často řadí i klasifikace nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik. (Popesko, 2009) Což už je zmíněno v kapitole Členění nákladů ve vztahu k útvarům.

2.5 Kalkulační členění nákladů

Obr. č. 3: Typy kalkulací



Zdroj: Landa, Polák, str. 38, 2008

Aby bylo dosaženo zefektivnění řízení nákladů, musíme umět identifikovat účel jejich vynaložení. V praxi je toto představováno snahou přiřadit náklady jednotlivým podnikovým činnostem či výkonům. Náklady, které jsou přiřazovány k určitým činnostem, můžeme členit do dvou kategorií, a to náklady přímé a nepřímé. (Popesko, 2009)

„Náklady přímé jsou takové náklady, které můžeme specificky a exkluzivně vztáhnout k nějakému nákladovému objektu (např. výrobku). Naproti tomu nepřímé náklady nemohou být specificky a exkluzivně vztahovány k určité aktivitě zejména ze dvou důvodů:“ (Popesko, 2009)

- buďto exkluzivní vazba mezi nákladem a objektem neexistuje, jedná se pak o režijní náklad;
- nebo tuto exkluzivní vazbu nejsme schopni v rámci účetní evidence nákladů identifikovat, nebo pro nás tato identifikace není z nákladového hlediska relevantní.

2.5.1 Kalkulační vzorce

Protože kalkulace slouží pro velké množství účelů a úloh, existuje i celá řada kalkulačních vzorců. I když se může zdát, že se jedná o univerzálně použitelné vzorce, je vždy lepší, když si podnik vytvoří vlastní kalkulační vzorec, který nejvíce vyhovuje jeho potřebám. K základním typům patří: (Landa, Polák, 2008)

- typový,
- retrogradní,
- oddělující fixní a variabilní náklady,
- dynamická kalkulace,
- kalkulace se stupňovým rozvrstvením nákladů.

Obr. č. 4: Typový kalkulační vzorec

Typový kalkulační vzorec	
1. Přímý materiál	
2. Přímé mzdy	
3. Ostatní přímý materiál	
4. Výrobní (provozní) režie	
<hr/>	
Vlastní náklady výroby (provozu):	
5. Správní režie	
<hr/>	
Vlastní náklady výkonu:	
6. Odbytové náklady	
<hr/>	
Úplné vlastní náklady výkonu:	
7. Zisk (ztráta)	
<hr/>	
Cena výkonu (základní)	

Zdroj: Popesko, str. 59, 2009

2.6 Ve vztahu k objemu prováděných výkonů

„Členění nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů je vnímáno jako jeden z nejvýznamnějších nástrojů řízení. Toto členění má význam i pro manažerské rozhodování, protože na rozdíl od předchozího členění se toto vztahuje k budoucím výkonům podniku. Poznáním toho, jak budou náklady reagovat na změnu objemu výkonu, se stává jedním ze základních nástrojů pro manažerské rozhodování. Je nutné odhadnout úroveň nákladů a výnosů pro různé úrovně objemu výroby.“ (Bartusková, 2012)

Obvykle tyto náklady dělíme na náklady fixní a variabilní (Bartusková, 2012) a Popesko (2009) přináší ještě jeden pohled, a to náklady smíšené.

2.6.1 Variabilní náklady

Variabilními náklady obecně nazýváme takové náklady, které se se změnou objemu produkce mění. V podnicích se většinou setkáváme s proporcionálními náklady, což jsou takové, které se mění lineárně. Mohou to být například úkolové mzdy dělníků nebo spotřeba přímého materiálu. (Popesko, 2009)

Dále se také můžeme setkat s náklady nadproporcionálními a podproporcionálními. Nadproporcionální náklady jsou takové, které rostou rychleji, než objem výroby. A naopak, náklady, které rostou pomaleji, než objem výroby, jsou náklady podproporcionální. (Popesko, 2009)

2.6.2 Fixní náklady

„Fixní náklady představují takové náklady, které zůstávají neměnné při různých úrovních aktivity organizace v průběhu určitého časového období.“ (Popesko, 2009)

Fixní náklady mají také jeden charakteristický znak, a to, že zatímco celkové fixní náklady zůstávají konstantní, jednotkové fixní náklady mají klesající charakter. (Popesko, 2009)

2.6.3 Smíšené náklady

V podnikové praxi je velmi těžké rozlišit náklady na čistě fixní či čistě variabilní. *„Kdybychom náklady podniku rozložili do elementárních položek, podařilo by se nám pravděpodobně v konečném důsledku náklady tímto způsobem klasifikovat, v praxi je ovšem takové rozdělení prakticky neproveditelné a zčásti i neúčelné.“* (Popesko, 2009)

Velká část nákladů bude vykazovat smíšený charakter, tedy, že bude obsahovat částečně fixní i variabilní náklady. Pro příklad můžeme uvést spotřebu elektrické energie. Ta část, která je použita pro osvětlení výrobní haly nebo vytápění má fixní charakter. Variabilní pak bude ta část elektrické energie, která byla použita na provoz výrobní linky. Při členění nákladů dle objemu produkce si musíme uvědomit, že ji můžeme provádět pouze k určité časové periodě. V dostatečně dlouhém časovém období můžeme ovlivnit i fixní náklady, např. pronajmout výrobní halu nebo sklad. (Popesko, 2009)

2.7 Manažerské pojetí nákladů

U manažerského pojetí nákladů jde spíše o určité koncepty řízení nákladů než o obecné členění. Klasifikaci nákladů z manažerského pohledu provádíme vždy k nějakému konkrétnímu rozhodnutí, a zatímco u předchozího členění nákladů jsme vycházeli z nákladů minulých, skutečně evidovaných, zde, u manažerského rozhodování vycházíme z budoucího odhadu nákladů. (Popesko, 2009)

2.7.1 Vznik manažerského účetnictví

Vznik manažerského účetnictví datuje Hradecký a kol., (2008) do druhé poloviny 20. století. Na počátku jeho zrodu stála kritika tehdejšího nákladového účetnictví. V této době se rozvíjely manažerské postupy užívané dodnes. Zmínit můžeme změnu sledování nákladů, kdy se pozornost přesunula od nákladů na celý výrobní proces. Také se hojně začala zdůrazňovat úloha nefinančních měřítek např. kvalita a spokojenost zákazníků.

2.7.2 Rozdílné pojetí nákladů ve finančním a manažerském účetnictví

„Při rozboru historických souvislostí jsme jednoznačně identifikovali, že k hlavním důvodům pro vznik dvou relativně nezávislých systémů finančního a manažerského účetnictví patřili rozdílní adresáti jejich informací.“ (Hradecký a kol., 2008)

Z výkazů finančního účetnictví čerpali především majitelé společnosti, aby věděli, jak se zhodnocuje kapitál, který do firmy vložili. Naopak manažeři potřebují znát takové informace, které jim pomohou při rozličných rozhodováních a řízením celého podniku. (Hradecký a kol., 2008)

2.7.3 Utopené náklady

„Jedná se o náklady, které byly v minulosti vynaloženy a které nemohou být změněny žádným rozhodnutím učiněným v budoucnosti. (...) Pro utopené náklady jsou charakteristické následující souvislosti:“ (Popesko, 2009)

- vynakládají se před zahájením výroby,
- jejich celkovou výši již nelze ovlivnit,
- jedinou možností jejich snížení je opačně působící investiční rozhodnutí,
- jedná se např. o odpisy fixních aktiv,
- je pro ně typický relativně vzdálený časový úsek mezi výdajem a vyjádřením nákladu.

Tyto náklady bychom neměli zahrnovat do manažerského rozhodování, ačkoli se mohou daného problému týkat, protože mohou negativně ovlivnit rozhodovací proces. (Popesko, 2009)

2.7.4 Oportunitní náklady

„Někdy také náklady obětované příležitosti, představují ušlý zisk z rozhodnutí (z alternativy), která nebyla přijata. Firma obvykle nemá možnost souběžně realizovat více alternativ, protože má omezené zdroje a musí se na základě dostupných informací rozhodnout, kterou alternativu vybere.“ (Bartusková, 2012)

2.7.5 Přírůstkové náklady

„Jsou náklady vyvolané přírůstkem výroby. Jsou to ty, které budou ovlivněny přijetím jiné, nové varianty. Zvláštní formou jsou tzv. mezní náklady (marginal costs), které představují přírůstek nákladů vlivem přidání jednotky produkce. Tyto manažeři využívají k určení objemu výroby, která přinese podniku maximální zisk.“ (Bartusková, 2012)

3 Vznik nákladů a jejich ovlivnitelnost

Je zřejmé, že o velké části nákladů se rozhoduje hlavně v předvýrobních etapách. Když už se výroba rozběhne, mohli bychom jen těžko náklady řídit či účelně ovlivňovat. (Popesko, 2009)

3.1 Vývoj nákladů v průběhu životního cyklu

S aktivitami prováděnými v etapách životního cyklu výkonu souvisí i náklady, které v průběhu tohoto cyklu vznikají. Obecně můžeme říci, že jsou náklady v průběhu životního cyklu vynakládány celkem rovnoměrně. Jako první jsou vynaloženy náklady související s předvýrobními etapami, poté samotné výrobní náklady a naposled to mohou být náklady na likvidaci starých skladových zásob. Takové typy nákladů, které jsou přímo čerpány ze zdrojů podniku a jejichž průběh je relativně rovnoměrný v celé délce životnosti podniku, jsou označovány jako skutečně vynaložené náklady. (Popesko, 2009)

Ovšem máme malé možnosti, jak různé druhy náklady v průběhu výroby ovlivnit. Například můžeme mít již uzavřené smlouvy s dodavateli, jaké druhy komponent a za jakou cenu odebereme a v návaznosti na tyto smlouvy jsme uzpůsobili celou výrobu. Tyto náklady ještě nebyly skutečně vynaloženy, ale o jejich vynaložení už jsme rozhodli. Tyto náklady označujeme jako rozhodnuté náklady. (Popesko, 2009)

Pokud tedy chceme snižovat náklady, musíme se zaměřit na takové, které vznikají v průběhu celého životního cyklu výkonu. A protože víme, že o většině nákladů je rozhodnuto ještě před výrobou, je nutné se zaměřit právě na náklady předvýrobních etap a najít si cestu k jejich ovlivňování. Samozřejmě musíme brát v úvahu i náklady vznikající v průběhu výrobního cyklu. Strategické nákladové řízení nám nabízí dvě metody jak tyto náklady ovlivňovat, a to kalkulaci cílových nákladů a kalkulaci životního cyklu výrobku. (Popesko, 2009)

3.2 Kalkulace cílových nákladů (Target costing)

Kalkulace cílových nákladů je v dnešní době jednou z nejpoužívanějších metod a její počátky můžeme sledovat až do roku 1965, kdy ji vynalezla firma Toyota. Princip této kalkulace byl ovšem uplatňován i v Baťových závodech ve dvacátých letech 20. století. Využití této kalkulace je přínosnější v podmínkách výroby složitějších výrobků, vysoké

konkurence, nebo tam, kde je rozsáhlý výzkum a vývoj. Konkurenční tlak by měl firmu nutit k zamyšlení nad potenciálními možnostmi úspory nákladů. (Popesko, 2009)

„Základní význam metody spočívá v tom, že umožňuje podstatně spoluvytvářet budoucí průběh produkčního procesu a tím i budoucí průběh nákladů.“ (Landa, Polák, 2008)

Pro běžné kalkulace jsou výchozím bodem pro další úvahy náklady již vynaložené na výrobek přecházející do výroby. Kalkulace cílových nákladů ale začíná dříve. Výchozím bodem je stanovení tržní ceny, jakou budou budoucí zákazníci akceptovat, pro nový výrobek. Tato cena vychází z poznatků získaných průzkumem trhu, kalkulace cílových nákladů je tedy primárně zaměřená na zákazníka. Dále plánování nákladů začíná už ve fázi vývoje a konstrukce nového výrobku. Zaměřuje se převážně na ovlivňování nákladu v předvýrobních fázích a tím se snaží o dosažení co nejnižších budoucích výrobních nákladů. (Popesko, 2009)

„Cílem target costingu je vyvinout výrobky s náklady, které „dovoluje“ zákazník, za současného splnění zákazníkem požadované funkčnosti.“ (Landa, Polák, 2008)

3.2.1 Postup tvorby kalkulace dle Landa, Polák (2008)

1. Stanovení cílové ceny

„Cílová cena představuje předpokládanou reálnou cenu, za kterou bude možné nový výrobek prodávat po zavedení výrobku na trh. Součástí tohoto kroku je zpravidla i odhad průměrného ročního objemu výroby a prodeje.“ (Landa, Polák, 2008)

2. Stanovení cílových nákladů

Při sestavování cílových nákladů se vychází z požadované rentability tržeb.

Příklad:

<i>Předpokládaný roční objem nového výrobku</i>	<i>1 000 ks</i>
<i>Předpokládaná cílová cena výrobku</i>	<i>5 000 Kč/ks</i>
<i>Průměrné roční tržby (1 000 ks x 5 000 Kč)</i>	<i>5 000 000 Kč</i>
<i>Požadovaná rentabilita tržeb</i>	<i>15 %</i>
<i>Průměrný roční zisk (5 000 000 Kč x 15 %)</i>	<i>750 000 Kč</i>
<i>Cílový zisk na 1 ks výrobku (750 000 : 1 000 ks)</i>	<i>750 Kč</i>
<i>Cílové náklady na jednotku (5 000 Kč – 750 Kč)</i>	<i>4 250 Kč</i>

Zdroj: Landa, Polák, 2008

3. Stanovení předpokládaných nákladů

„Vychází z propočtové kalkulace stanovené na základě současné technické a technologické dokumentace a dále z marketingové a prodejní politiky. Výsledkem sestavení propočtové kalkulace je zpravidla zjištění nákladů, které jsou vyšší než náklady cílové.“ (Landa, Polák, 2008)

4. Hledání možností, jak dosáhnout cílových nákladů

Při hledání jak dosáhnout požadovaných cílových nákladů máme naznačeny dvě možnosti. Hodnotovou analýzu (podnik zvažuje opatření za účelem snížení nákladů výkonu) a restrukturalizaci podnikových procesů (podnik zvažuje zlepšení v rámci koordinace a organizace činností). (Landa, Polák, 2008)

3.2.2 Výhody a omezení kalkulace cílových nákladů

K jednoznačným výhodám patří schopnost ovlivňovat náklady v předvýrobních etapách životního cyklu produktu. Můžeme také říci, že kvalitně působí na spolupráci mezi jednotlivými podnikovými útvary a funkcemi. Jedním z vedlejších efektů je také prosazení jednoduše pochopitelných účetních metod. *„Kalkulace cílových nákladů představuje stavební kámen na cestě k modernímu podniku zejména tím, že se orientuje na trh, zákazníka a jeho užitek.“* (Popesko, 2009)

Tato kalkulace sice obecně vede ke snižování nákladů, ale proces snižování musí být brán velmi zodpovědně, aby se s náklady nesnižovala i kvalita nebo jiné věci vnímané zákazníkem. Významným omezením je i to, že pracuje s odhadovanými náklady a předpokládanými objemy produkce. (Popesko, 2009)

„V některých podnicích nesplnila očekávání, neboť se zvýšily nároky na zaměstnance, snahy o maximální snížení nákladů vedly k poklesu výkonnosti pracovníků a v konečném důsledku i ke zvýšení nákladů.“ (Popesko, 2009)

3.2.3 Stavebnicová analýza

„Spočívá ve srovnávání konstrukce a vlastností vlastního a konkurenčního výrobku s cílem nalezení takových konstrukčních řešení, které umožní snížení nákladů.“ (Popesko, 2009)

Analýza má především poukázat na výhody, nevýhody a rozdíly jednotlivých konstrukčních řešení tak, aby byly nakonec aplikovány ty nejlepší a z nákladového

hlediska ty nejvýhodnější postupy. Jsou známé různé dílčí aplikace této metody, např. dynamická, nákladová, materiálová, maticová, procesní nebo statická stavebnicová analýza. (Popesko, 2009)

3.2.4 Hodnotová analýza

„Podstatou hodnotové analýzy je hledat možnosti snížení nákladů výrobků při zachování jeho funkčních a kvalitativních vlastností anebo zlepšení jeho vlastností při zachování stávající úrovně nákladů.“ (Popesko, 2009)

Hodnotová analýza dosahuje cílových nákladů většinou dvěma způsoby: (Popesko, 2009)

- pomocí identifikace zlepšení, která snižují náklady, ale neomezují funkčnost,
- pomocí eliminace nepotřebných funkcí, které zvyšují náklady.

3.3 Kalkulace životního cyklu výrobku

Představuje jednu ze základních metod strategického plánování a umožňuje přihlédnout nejen k nákladům spojeným se zahájením a ukončením výroby, ale také k dalším nákladům, které se do běžných kalkulací nezahrnují. *„Cílem kalkulace je zobrazení životního cyklu produktu pomocí ekonomických hodnot (výnosů a nákladů), převod těchto hodnot do podoby příjmů a výdajů (cash flow) a použití standardní metody hodnocení efektivnosti investic na zjištěné parametry.“* (Landa, Polák, 2008)

Životní cyklus produktu zahrnuje tyto fáze: (Landa, Polák, 2008)

Fáze zavedení

Vyznačuje se nejprve pomalým obratem, který postupně narůstá. Je to z důvodu překonání vstupních bariér na trh. Náklady na jednotku produkce jsou vysoké především kvůli relativně vysokým nákladům na zavedení (např. reklama) a malému vyráběnému množství. Proto se v této fázi projevují ztráty z hospodaření.

Fáze růstu

V důsledku zesílení poptávky narůstá celkový obrat. Nutné jsou investice na rozšiřování produkce, aby byla poptávka uspokojena. Narůstá obrat a zisk, ale stav cash flow ovlivňují vysoké investiční výdaje.

Fáze zrání

Je dosaženo maximálního zisku a obratu. Silná konkurence tlačí ceny dolů. Noví konkurenti se vinou vstupních bariér na trh příliš nedostanou. Potřeba kapitálu se omezuje na udržení podílu na trhu.

Fáze ústupu

Zákazníci přecházejí ke konkurenci, nebo dávají přednost substitutům, které vytlačují původní produkt z trhu. Obrat i zisk mají klesající charakter.

Výpočet kalkulace se opírá o následující faktory, které jsou zároveň i problémovými prvky při aplikaci metody:

- Délka životního cyklu výrobku - jedná se o klíčový problém, je nutné odhadnout perspektivu daného trhu.
- Odhad objemu prodeje za celý životní cyklus.
- Očekávaný vývoj ceny – pro odhad vývoje je klíčová cenová politika. Užívají se strategie penetrační (nízká počáteční cena, získání vysokého podílu na trhu a postupné zvyšování ceny) a strategie tzv. sbírání smetany (vysoká počáteční cena, uspokojení zákazníků, kteří chtějí novinky, podnik rychle získává zpět vložené náklady).
- Odhad celkových nákladů spojených s výrobkem.

4 Způsoby optimalizace nákladů

4.1 Optimalizace nákladů v krátkém období

„Teorie optimalizace nákladů vychází z předpokladu, že v krátkém časovém období firma nemůže zásadním způsobem měnit objem svých výstupů z důvodu limitovaných výrobních kapacit.“ (Keřkovský, Valsa, 2012)

Firma může reagovat na rostoucí poptávku pouze do té míry, dokud jí to umožňuje stávající výrobní kapacita. Ovšem může zvyšovat objem výroby lepším využíváním stávajících kapacit, najímáním nové pracovní síly nebo efektivnějším využíváním výrobních faktorů. Pokud chceme dosáhnout nejnižších nákladů na jednotku, je nutné, aby se objem výroby pohyboval okolo minima křivky průměrných nákladů. Při řízení výroby by měla být optimalizace průměrných nákladů v krátkém časovém období jedním z nejdůležitějších úkolů taktického řízení výroby. (Keřkovský, Valsa, 2012)

Postup při optimalizaci jednotkových nákladů

Při teorii optimalizace si lze vystačit se základy matematické analýzy. V praxi však vyvstává jiný problém. Je jím nedostatek relevantních informací, tzn., nejsou známy parametry nákladových křivek. Problém je většinou v oblasti informatiky, kdy informační systém neshromažďuje nákladové informace při změnách objemu výroby. Máme však na výběr, jak tato data získat: Shromažďovat a vyhodnocovat historická data a odhadovat podle nich budoucí vývoj nebo odhadnout (vypočítat) vývoj nákladů při změnách objemu výroby. (Keřkovský, 2004)

4.2 Moderní přístupy k řízení nákladů

4.2.1 Náklady na jakost

„Jakost je souhrn všech znaků produktu, které prokazují jeho schopnosti splnit předem stanovené a zákazníky očekávané požadavky a potřeby.“ (Bartusková, 2012)

Řízením jakosti se zabývá metoda Total Quality Management (TQM). Tato metoda je založena na orientaci na jakost jakožto základním cíli pracovního úsilí všech zaměstnanců. Dlouhodobý zisk je dosahován zajištěním společenského užitku a spokojenosti zákazníků. (Bartusková, 2012)

„Ve vztahu ke svému zákazníkovi musí organizace usilovat o získání důvěry, že předpokládaná kvalita dodávaného výrobku nebo poskytované služby může být vždy poskytnuta.“ (Bartusková, 2012)

Běžné náklady na jakost jsou převážně hodnoceny ve čtyřech kategoriích: (Bartusková, 2012)

- náklady na preventivní opatření zabráňující vzniku chyb a nedostatků jakosti,
- náklady na kontrolu jakosti,
- náklady na odstranění důsledků vlastních slabín,
- náklady na odstranění důsledků externích slabých míst.

„Vytvoření požadované kvality je obvykle spojeno se značnými náklady. Z těchto důvodů je nutno se v rámci TQM vždy zabývat uplatněním optimálního poměru mezi vynaloženými náklady a poskytnutým užitekem.“ (Bartusková, 2012)

Se zvyšujícím se technickým pokrokem narůstají náklady na odstranění chyb a nedostatků. Proto by měly být jejich příčiny identifikovány a odstraněny, neboť náklady na preventivní zajištění kvality výrobku jsou podstatně nižší, než náklady vynaložené na dodatečné zlepšení kvality. (Bartusková, 2012)

4.2.2 Náklady na životní prostředí

„Nákladové řízení zaměřené na životní prostředí se zabývá těmi položkami nákladů, které vznikají jako důsledek působení podniku na své okolí.“ (Bartusková, 2012)

Nabízí tyto hlavní výhody: (Bartusková, 2012)

- Odhalení racionalizačních potenciálů při vzniku, řízení a odstraňování nákladů na životní prostředí.
- Rozpoznání vzájemných vazeb – např. recyklace odpadu vede ke snížení poplatků za odpad a snižuje náklady spojené s odvozem a ukládáním odpadu.
- Trvalé porovnávání norem v oblasti ochrany životního prostředí se skutečně vynaloženými náklady a s potřebou investic na tuto ochranu, a další.

„Z hlediska nositelů nákladů je sledován cíl přiřadit odpovídající náklady vyrobenému zboží, resp. poskytnutým službám. (...) Řízení nákladů orientovaných na životní prostředí tak ve svých důsledcích přispívá k tomu, aby se co nejvíce zmenšil vliv průmyslových procesů na životní prostředí, zintenzivnila se jeho ochrana a tím

i v optimální míře snížily náklady potřebné na udržení požadovaného stavu.“
(Bartusková, 2012)

4.2.3 Řízení podle cílů – Target Costing

Proč začaly průmyslové podniky řídit náklady dle cílů? Odpovědí jsou rychlé a intenzivní změny na trhu. Požadavky zákazníků jsou stále specifičtější a životní cykly produktů se v závislosti na inovacích zkracují. Toto vše vede k nárůstu režijních nákladů na úkor jednicových. Z výše zmíněných důvodů bylo nutné najít jiné nástroje nákladového řízení, které by splňovaly tyto předpoklady: (Bartusková, 2012)

- Nové nástroje nákladového řízení musí vycházet ze zájmů a požadavků trhu a na jejich základě stanovit maximální přípustné náklady.
- Klást mnohem větší důraz na vzájemné vazby mezi produkčním plánováním a výrobním procesem, a to zejména z hlediska možného ovlivňování nákladů.

Obecný postup při aplikaci metody

Na základě čisté nabídkové ceny je stanoven plánovaný zisk. V závislosti na tržních podmínkách jsou odvozeny maximální vlastní náklady na výrobek. Při jejich stanovení musíme brát v úvahu tři rozhodující aspekty, které mají dynamický charakter a probíhají v určitých cyklech. Jsou to: (Bartusková, 2012)

- tržní cena výrobku jako východisko pro určení úplných vlastních nákladů,
- rozdělení nákladů ve vztahu k jednotlivým oblastem,
- controlling (v návaznosti na kontrolní cyklus).

5 Přestavení firmy

Název:	RePa, s.r.o. ¹
IČ:	98798785
Vznik:	15. září 2008
Sídlo:	Horažďovice, Dlouhá 228, PSČ 440 00
Právní forma:	Společnost s ručením omezeným
Základní kapitál:	200 000,-
Předmět činnosti:	Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona (dostupné z justice.cz)

5.1 Historie společnosti

Společnost vznikla jako další vývojový krok živnostenského podnikání. Osoba samostatně výdělečně činná (OSVČ) začala podnikat již po roce 1990 bez zaměstnanců, což jí vydrželo dodnes. Nárazové zvýšení poptávky je vykrýváno krátkodobými výpomocemi.

Díky svým znalostem se zaměřila na opravy truhlářského a nábytkářského charakteru. Pro značnou poptávku byla následně do portfolia přidána i výroba nových kusů nábytku. Zpočátku byla celá výroba prováděna ručně, s následným rozvojem přibývalo i strojní vybavení. Od začátku je obrovskou výhodou společnosti sídlo ve vlastní nemovitosti, čímž odpadly nákladné úvěry na zajištění prostorů k výkonu práce, které by byly zátěží již od počátku podnikání.

¹ Z obchodních a konkurenčních důvodů byly identifikační znaky společnosti pozměněny.

5.2 Portfolio výrobků a služeb

Společnost nabízí široké spektrum výrobků i služeb v oblasti klasické truhlářské výroby.

Portfolio výrobků

Z portfolia výrobků lze zmínit kupříkladu dřevěné skříně, truhly a truhlice, kolíbký, postýlky a postele, almary, jídelní stoly, židle, kuchyňské linky, kredence, police a regály, barové pulty, dřevěné zástěny, zástěny do předsíní, schodiště včetně zábradlí, terasy, pergoly, popř. jiné dřevěné výrobky dle přání zákazníka.

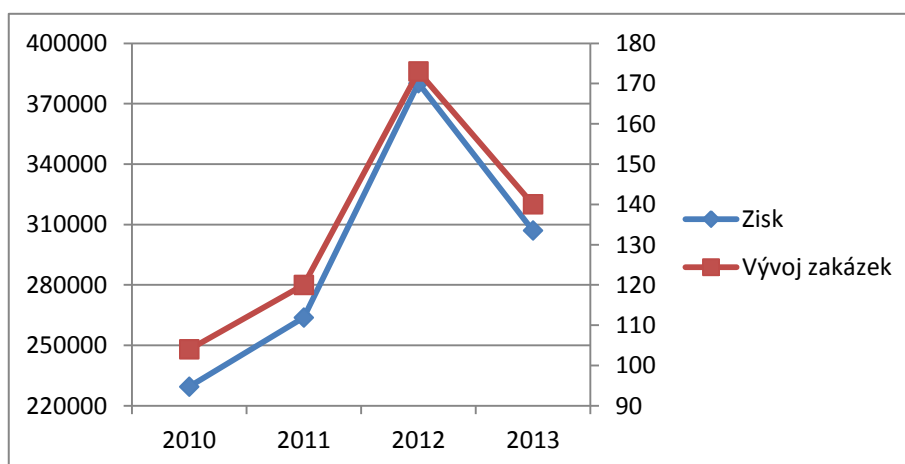
Portfolio služeb

Společnost ve svém portfoliu služeb nabízí opravy a částečné i komplexní renovace dřevěného nábytku. Dále je možné se domluvit, že si podnikatel přijede pro věci na renovaci až na místo určení.

5.3 Vývoj zisku a zakázek

Ve společnosti je nastavena hodnota ziskové marže na deseti procentech z celkových nákladů vynaložených na výrobu. Následující graf ukazuje vývoj jak zisku, tak zakázek v letech 2010 až 2013. Jak je patrné, obě křivky mají téměř stejný průběh. Je logické, pokud je uskutečněn větší počet zakázek a zisková marže je konstantní, pak zákonitě musí zisk růst a klesat s objemem výroby.

Obr. č. 5: Vývoj zisku a zakázek v letech 2010 - 2013



Vlastní zpracování, 2015

6 Analýza nákladů

V následující kapitole budou blíže rozebrány jednotlivé druhy nákladů a jejich podíl na nákladech celkových. Celkové náklady mají všeobecně rostoucí trend, což je jednak způsobeno růstem cen a jednak také větším množstvím zakázek, které podnikatel dostává a z toho plynoucí větší spotřeba nákladů.

6.1 Druhovité náklady

Společnost využívá pro členění nákladů především členění druhové. Protože se jedná o malý podnik, je další členění spíše intuitivní, než přesně podle tabulek a knih. Ve společnosti se rozlišují tyto druhy nákladů:

Spotřeba materiálu – spotřebovaný materiál tvoří převážně pohonné hmoty do osobního auta, které je využíváno pro účely podnikání. Ne tak velkou položku tvoří spotřebované dřevo ať už na výrobu nového nábytku, či na opravu již vyrobeného. Dále je to pak drobný hmotný majetek, jako jsou vruty, kování, lepidla, ředidla, pilníky, rašple, štětce apod.

Služby – dvěma nejvýraznějšími položkami služeb jsou jednoznačně náklady za vyúčtování telefonních služeb a náklady vynaložené na elektrickou energii. Elektrická energie je používána na provoz strojů a osvětlení celého pracoviště. Dále pak můžeme identifikovat náklady na poštovné, opravy a za zpracování účetnictví a výroční zprávy.

Osobní náklady (mzdy, sociální a zdravotní pojištění) – pan podnikatel pracuje sám, tudíž nemá žádného zaměstnance. Pouze v letech 2012 a 2013 měl na pár měsíců výpomoc. V těchto dvou letech se tedy osobní náklady vyskytly.

Odpisy – jsou používány pouze pro dlouhodobý hmotný majetek. Nehmotný majetek se ve firmě nevyskytuje.

Použití externích prací a služeb – externí služby jsou hojně využívány a to především ve formě různých přepravních společností.

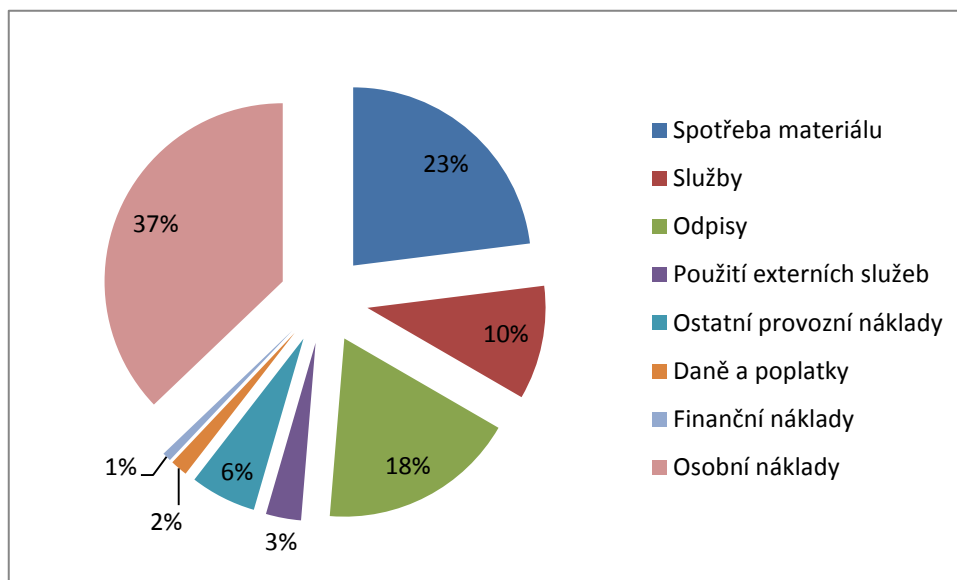
Ostatní provozní náklady – tvoří smluvní poplatky a penále, případně poskytnuté dary.

Daně a poplatky – zahrnují především daň silniční, daň z nemovitosti a ostatní daně a poplatky, především pak dálniční známky.

Finanční náklady – tvoří zejména úroky a bankovní poplatky.

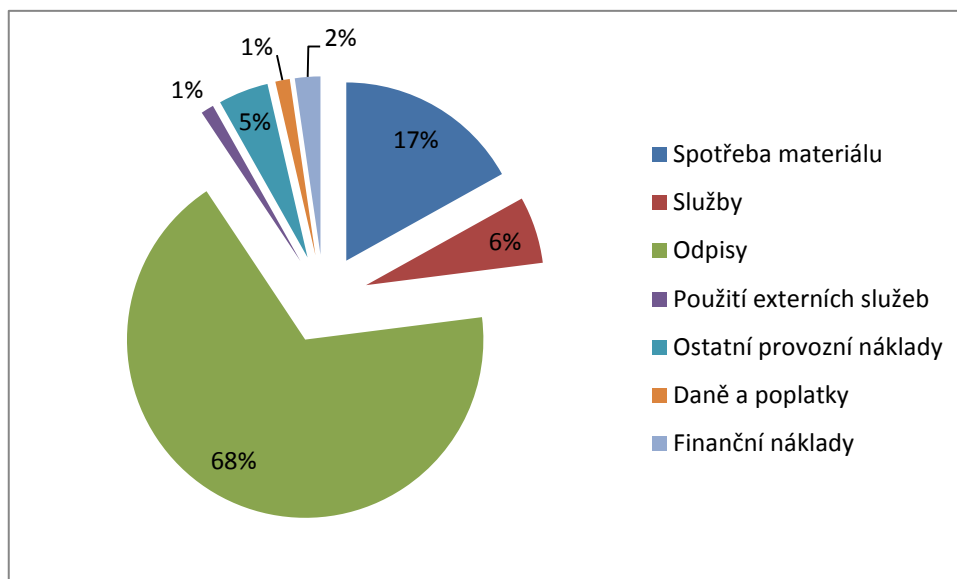
Pro účely srovnávání jsou vybrány roky 2011 a 2013. Je to z toho důvodu, že v roce 2011 byly použity pro odepisování hmotného majetku mimořádné odpisy, které výrazně zvýšily celkové náklady a rok 2013 z důvodu existence osobních nákladů.

Obr. č. 6: Podíl jednotlivých nákladů na celkových nákladech v roce 2013



Vlastní zpracování, 2015

Obr. č. 7: Podíl jednotlivých nákladů na celkových nákladech v roce 2011



Vlastní zpracování, 2015

Pokud srovnáme rok 2013 s rokem 2011, pak zjistíme, že spotřeba materiálu i služeb vzrostla. Bylo to způsobeno tím, že s přibývajícimi roky přicházeli i noví zákazníci

a s nimi nové zakázky. Ze stejného důvodu vzrostly i náklady na externí služby. Důvod, proč odpisy v roce 2011 tvoří takovou část nákladů je dáno tím, že byly použity tzv. mimořádné odpisy na nově zakoupený osobní vůz pro účely podnikání. Ještě v jedné položce se grafy od sebe liší, a to osobními náklady.

Jak již bylo zmíněno, pan podnikatel pracuje výhradně sám, nezaměstnává žádné zaměstnance. Pouze v letech 2012 a 2013 měl na několik měsíců výpomoc, což se projevilo v nárůstu osobních nákladů. Konkrétně v roce 2012 oproti roku 2011 byl nárůst osobních nákladů o 100 %. V roce 2013 oproti roku 2011 pak byl nárůst osobních nákladů o 37 %. Ostatní druhy nákladů se nijak výrazně nelišily, pouze vzrostly náklady na materiál a elektrickou energii, což bylo způsobeno nárůstem zakázek.

6.2 Jednicové a režijní náklady

Jednicové náklady tvoří povětšinu podnikání tu menší složku nákladů. Pohybují se v rozmezí od 8 do 18 % z celkových nákladů. Oproti tomu režijní náklady tvoří přes 80 % celkových nákladů.

Vzhledem k velikosti firmy, se užívá pouze základní dělení nákladů dle druhů. Ostatní členění není nijak evidováno, děleno či s ním počítáno. Podnikatel tomuto nepřikládá větší význam.

Tabulka č. 1: Podíl jednicových nákladů na celkových v roce 2013

Náklad	Hodnota [v Kč]	Podíl na jednicových nákladech [v %]	Podíl na celkových nákladech [v %]
Přímý materiál	22 598	46,48	7,83
Přímá el. energie	16 812	34,58	5,83
Dopravné/přepravné	9 208	18,94	3,19
Celkem jednicové náklady	48 618	100,00	16,85

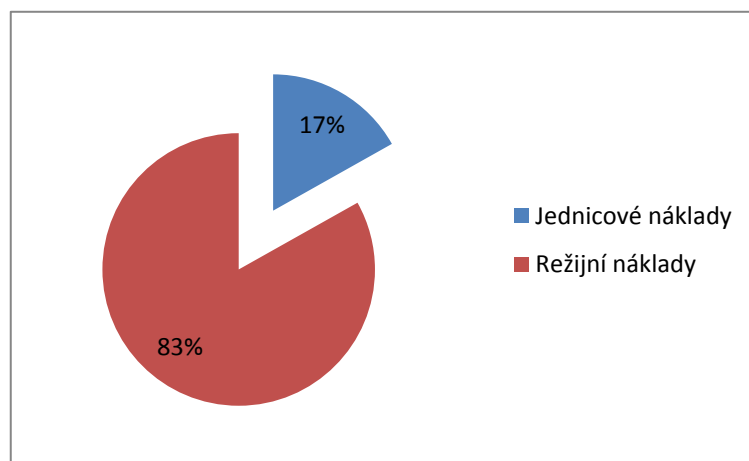
Vlastní zpracování, 2015

Tabulka č. 2: Podíl režijních nákladů na celkových v roce 2013

Náklad	Hodnota [v Kč]	Podíl na režijních nákladech [v %]	Podíl na celkových nákladech [v %]
Pohonné hmoty	43 800	18,26	15,18
Odpisy	51 780	21,59	17,95
Opravy	3 279	1,37	1,14
Mzdové náklady	79 950	33,33	27,17
Sociální a zdravotní pojištění z mezd	27 183	11,33	9,42
Daně	4 505	1,88	1,56
Ostatní služby	9 821	4,09	3,40
Ostatní provozní náklady	17 206	7,17	5,96
Finanční náklady	2 341	0,98	0,81
Celkem režijní náklady	239 865	100,00	83,15
Celkové náklady	288483	x	100,00

Vlastní zpracování, 2015

Obr. č. 8: Podíl jednicových a režijních nákladů na celkových nákladech v roce 2013



Vlastní zpracování, 2015

Dle tabulek a grafu výše vidíme, že více než tři čtvrtiny nákladů tvoří náklady režijní. Tato skutečnost je způsobena především výší osobních nákladů, odpisů a spotřebovaných pohonných hmot. Pokud bychom udělali srovnání s rokem 2011, kdy neměl podnikatel žádnou výpomoc a tím ani žádné osobní náklady, pak by podíl jednicových a režijních nákladů byl velmi podobný. Způsobeno je to hlavně výší odpisů v jednotlivých letech.

Jak můžete vidět v následující tabulce, odpisy vždy ovlivnily celkové náklady. Především v letech 2010 a 2011, kdy podnikatel využíval tzv. mimořádných odpisů pro nově pořízené osobní auto. A tak zatímco by se mu při „normálním“ odepisování náklady rozložily do pěti let, zde je auto odepsáno během 24 měsíců (červenec 2010 – červen 2012).

Tabulka č. 3: Podíl odpisů na celkových nákladech v jednotlivých letech

Rok	2010	2011	2012	2013
Výše odpisů	126 499	210 831	84 332	51 780
Podíl na celkových nákladech [v %]	60,04	67,67	32,55	17,95

Vlastní zpracování, 2015

6.3 Variabilní a fixní náklady

V některých případech nelze přesně rozdělit náklady na čistě variabilní a fixní. Na základě informací získaných od podnikatele a získaných v rámci studia byly náklady rozčleněny na variabilní, fixní a tzv. smíšené. Pro výpočty a srovnávání byly použity roky 2011 a 2013.

Tabulka č. 4: Variabilní náklady v letech 2011 a 2013

Náklad	2011			2013		
	Hodnota [v Kč]	Podíl na variabilních nákladech [v %]	Podíl na celkových nákladech [v %]	Hodnota [v Kč]	Podíl na variabilních nákladech [v %]	Podíl na celkových nákladech [v %]
Spotřebovaný materiál	7 119	10,78	2,29	22 598	11,14	7,83
Elektrická energie	8 474	12,83	2,72	16 812	8,28	5,83
Pohonné hmoty	45 598	69,03	14,63	43 800	21,58	15,18
Dopravné	3 650	5,53	1,17	9 208	4,54	3,19
Mzdy	0	0	0	79 950	39,40	27,71
Sociální a zdravotní pojištění z mezd	0	0	0	27 183	13,40	9,42
Opravy	1 210	1,83	0,39	3 279	1,62	1,14
Penále	0	0	0	80	0,04	0,03
Celkem	66 051	100,00	21,2	202 910	100,00	70,33

Vlastní zpracování, 2015

Z tabulky č. 4 vidíme podíl variabilních a fixních nákladů na nákladech celkových. Pro lepší pohled na to, jak se náklady vyvíjí, jsou zobrazené dva roky, konkrétně 2011 a 2013. Rok 2011 byl vybrán z důvodu výše zmiňovaných mimořádných odpisů a rok 2013 díky existenci mzdových nákladů. Obě tyto položky ve zmiňovaných letech výrazně ovlivnily strukturu nákladů. V konkrétních číslech odpisy tvořily v roce 2011 celých 94 % fixních nákladů a necelých 68 % nákladů celkových. Oproti tomu v roce 2013 kdy už mimořádné odpisy nebyly možné, tvoří „pouze“ necelých 18 % z celkových nákladů. Podíl na fixních nákladech zůstává nadále vysoký.

Pokud se podíváme na to, jak ovlivnily osobní náklady celkovou strukturu nákladů v roce 2013, pak zjistíme, že i zde tvořily v součtu přes 50 % variabilních nákladů a necelých 40 % nákladů celkových.

Tabulka č. 5: Fixní náklady v letech 2011 a 2013

Náklad	2011			2013		
	Hodnota [v Kč]	Podíl na fixních nákladech [v %]	Podíl na celkových nákladech [v %]	Hodnota [v Kč]	Podíl na fixních nákladech [v %]	Podíl na celkových nákladech [v %]
Odpisy	210 831	94,07	67,67	51 780	78,46	17,95
Telefon – paušál	7 220	3,22	2,32	7712	11,68	2,67
Daně	4 075	1,82	1,31	4505	6,83	1,56
Zpracování výroční zprávy	2 000	0,89	0,64	2 000	3,03	0,70
Celkem	224 126	100,00	71,94	65 997	100,00	22,88

Vlastní zpracování, 2015

Ve firmě detekujeme i tzv. smíšené náklady, kdy není možné, nebo je nevýhodné členění na variabilní a fixní část. Jejich celkovou hodnotu a podíly ukazuje následující tabulka.

Tabulka č. 6: Smíšené náklady v letech 2011 a 2013

Náklad	2011			2013		
	Hodnota [v Kč]	Podíl na smíšených nákladech [v %]	Podíl na celkových nákladech [v %]	Hodnota [v Kč]	Podíl na smíšených nákladech [v %]	Podíl na celkových nákladech [v %]
Nákladové úroky	4 051	18,95	1,3	0	0	0
Finanční náklady	3 141	14,7	1,01	2 341	11,96	0,82
Ostatní provozní náklady	14 184	66,35	4,55	17 235	88,04	5,97
Celkem	21 376	100,00	6,86	19 576	100,00	6,79

Vlastní zpracování, 2015

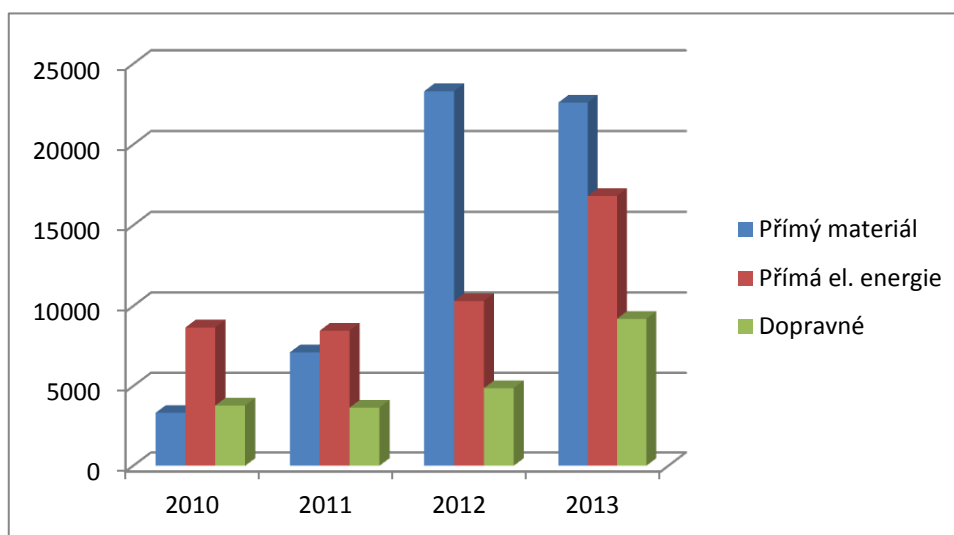
6.4 Změna nákladů v jednotlivých letech

Následující kapitoly zobrazují vývoj různých druhů nákladů v letech 2010 až 2013. Protože se ve většině případů jedná o nárůst, bude vysvětleno, čím byl tento růst způsoben. Stejně tak bude vysvětlen případný pokles.

6.4.1 Vývoj jednicových nákladů

Jednicové náklady ve společnosti rok od roku rostly. Je to dáno mnohokrát zmiňovaným nárůstem zakázek. Tak jak se společnost dostávala do podvědomí lidí a potenciálních zákazníků, tak narůstaly i tyto náklady.

Obř. ř. 9: Vývoj jednicových nákladů v letech 2010 – 2013

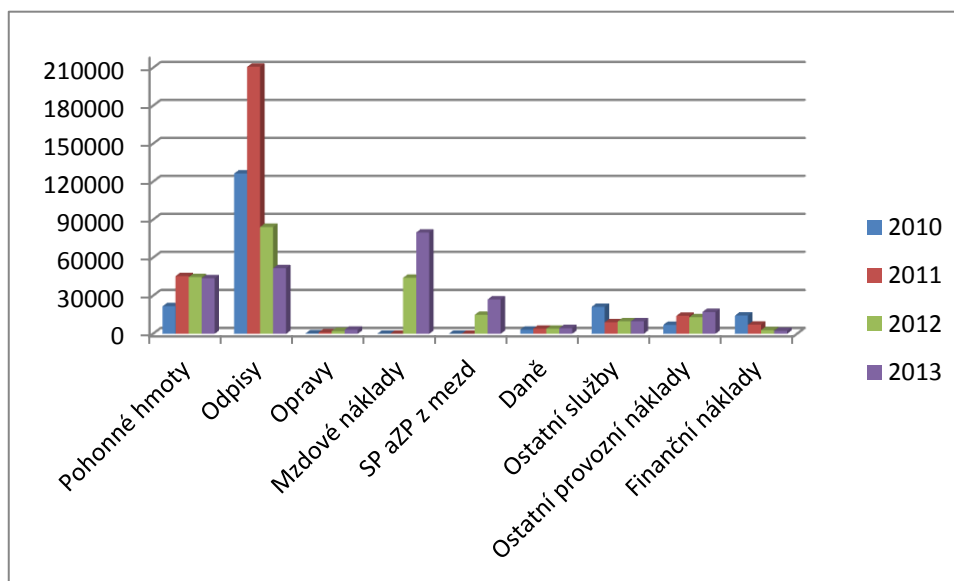


Vlastní zpracování, 2015

Přímý materiál rostl s objemem přijatých zakázek, stejně tak i elektrická energie spotřebovaná při výrobě nebo opravách. Dopravné, míněno vlastním automobilem, rostlo z důvodu, že dříve si podnikatel nechával přivážet věci k opravě externí dopravní službou. Postupně však začal využívat vlastního automobilu a nabídl tak zákazníkům další službu.

6.4.2 Vývoj režijních nákladů

Obr. č. 10: Vývoj režijních nákladů v letech 2010 – 2013



Vlastní zpracování, 2015

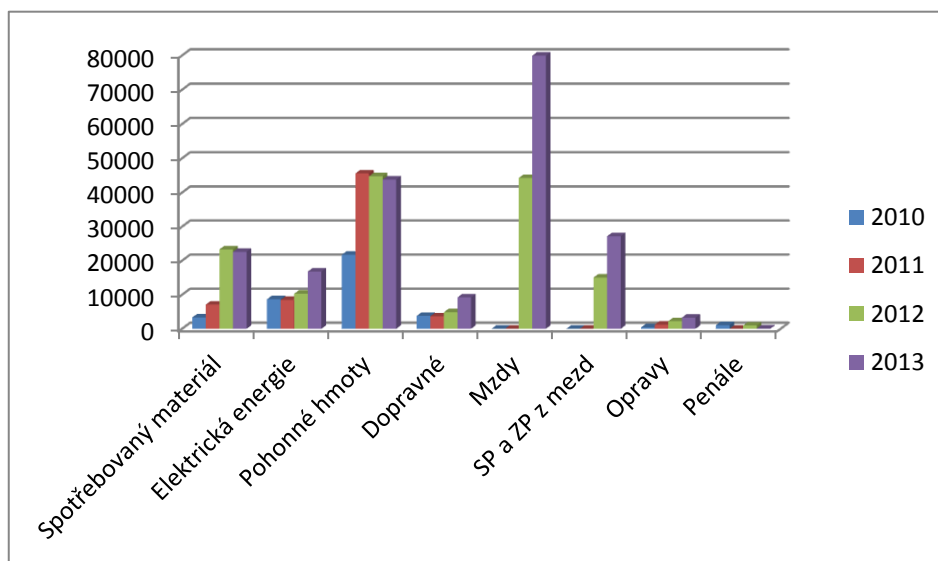
Pohonné hmoty – nárůst v roce 2011 je způsoben tím, že si podnikatel nábytek na opravu a materiál začal přivážet vlastním osobním autem. Do té doby mu tyto věci vozili externí dopravci. V dalších letech už se hodnoty příliš neměnily.

Odpisy – jak již bylo zmíněno, takováto výše odpisů byla dosažena využitím tzv. mimořádných odpisů. V roce 2010 bylo osobní auto zakoupeno a zařazeno do užívání (červenec), bylo odepsáno v součtu 30 % pořizovací ceny vozidla. V roce 2011 pak 50 % a v roce 2012, kdy už, jak je vidět, odpisy klesaly, zbylých 20 %. Pokud by osobní auto nebylo odepisováno mimořádným, ale zrychleným způsobem, pak by rozložení odpisů bylo následující: 2010 – 20 %; 2011 – 32 %; 2012 – 24 %; 2013 – 16 %; 2014 – 8 %.

Osobní náklady – nárůst mzdových nákladů a tím pádem i nákladů na sociální a zdravotní pojištění zapříčinila jednorázová výpomoc panu podnikateli. Ačkoli obvykle pracuje sám, jak je vidno z nákladů v roce 2010 a 2011, kdy nejsou žádné osobní náklady, v roce 2012 si na dva měsíce najal výpomoc s podnikáním. V roce 2013 taktéž, ale výpomoc trvala tři měsíce.

6.4.3 Vývoj variabilních nákladů

Obr. č. 11: Vývoj variabilních nákladů v letech 2010 – 2013

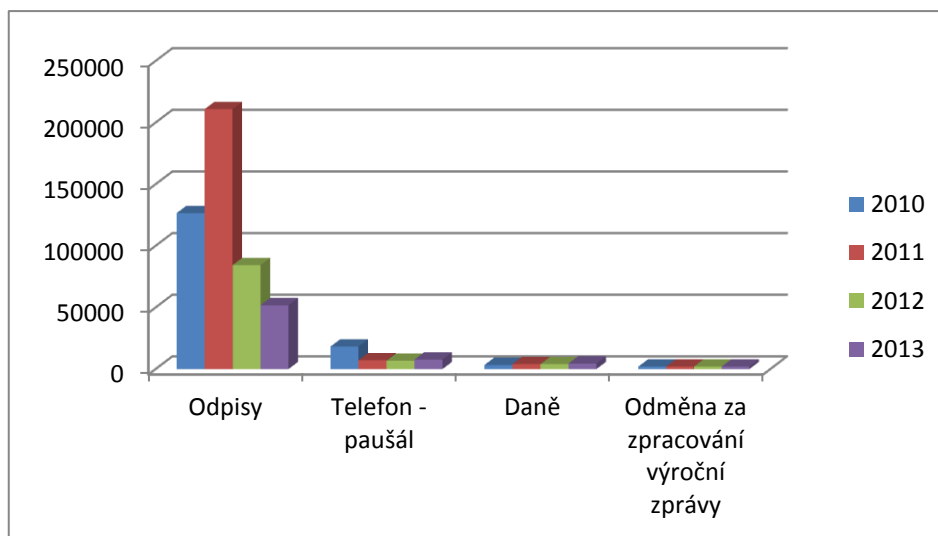


Vlastní zpracování, 2015

Tím jak se podnikání stávalo známějším a jak narůstal počet zakázek, rostl i spotřebovaný materiál, stejně tak elektrická energie a pohonné hmoty. Ty v roce 2011 vzrostly také z důvodu, že si podnikatel začal dovážet nábytek na opravu vlastním autem. Dopravným jsou myšleny náklady na externí služby přepravních firem, které odváží hotové (opravené) výrobky zákazníkům.

6.4.4 Vývoj fixních nákladů

Obr. č. 12: Vývoj fixních nákladů v letech 2010 – 2013



Vlastní zpracování, 2015

Výše odpisů zde již byla vysvětlena, pojďme se podívat na ostatní náklady. Paušální výdaje na telefon byly v roce 2010 více jak dvojnásobné oproti dalším letem. Tyto náklady byly sníženy z důvodu přechodu na novou, výhodnější smlouvu s poskytovatelem telefonních služeb. Výši daní nikterak neovlivníme, stejně tak zůstávají stejné náklady na zpracování výroční zprávy, kdy pro tuto činnost má podnikatel uzavřenou dlouhodobou dohodu.

6.5 Kalkulace nákladů pro konkrétní výrobek

Protože je podnikatel na veškerou práci sám, nevěnuje tolik pozornosti plánování, kalkulacím, strategiím a podobně. Samozřejmě ví, kolik spotřeboval materiálu na ten který výrobek a kolik chce mít ziskovou přírážku, ale celou kalkulaci si nesestavuje. Následující kalkulace navrhuje, jak by taková kalkulace nákladů a prodejní ceny mohla vypadat.

Tabulka č. 7: Kalkulace nákladů na výrobu dřevěné skříně

Položka	Hodnota
Přímý materiál	16 741
Elektrická energie	20
Ostatní přímý materiál	3050
Výrobní režie	28,55
Vlastní náklady výroby	19 839,55
Správní režie	186,56
Vlastní náklady výkonu	20 026,11
Odbytová režie	26,4
Úplné vlastní náklady výkonu	20 052,51
Zisk	2 005,251
Zaokrouhlení	+ 0,239
Prodejní cena	22 058,00

Vlastní zpracování, 2015

Pro kalkulaci nákladů na výrobu skříně byl použit typový kalkulační vzorec. Pro úplnost budou uvedeny technické parametry. Jedná se o skříň z masivu, konkrétně smrkového dřeva. Šířka skříně je 1,5 m, hloubka 0,8 m a výška 2,5 m. Skříň má troje dveře, přičemž levá třetina skříně je oddělena a obsahuje čtyři dřevěné poličky. Zbylé dvě

třetiny jsou spojené, jsou vybaveny jednou horní poličkou a pod nimi šatní tyčí na zavěšení ramínek. Skříň obsahuje i vnitřní osvětlení LED páskou. Pro jeden metr čtvereční dřeva byla stanovena cena 700 Kč a u každého dřevěného materiálu se počítalo + 10 % materiálu na prořez a spoje.

Přímý materiál

Plášť skříně + prořezy	15,29 m2	10 703,-
Spojovací materiál		200,-
Kování		800,-
Šatní tyč		150,-
Poličky a přepážka + prořezy	4,84 m2	3 388,-
Osvětlení		900,-
Nožičky skříně		600,-
Celkem		16 741,-

Elektrická energie – byla brána spotřeba 5 kWh na celou výrobu skříně. Cena za jednu kWh 4,-. Celkem 20,-.

Ostatní přímý materiál jako jsou lazura, rozpouštědla, kyt apod. Celkem spočteno na 3050,-.

Výrobní režie

Pro výpočet výrobní režie i režii ostatních jsou brány hodnoty nákladů v roce 2013 a stejně tak počet pracovních dní. Samotná výrobní režie byla spočítána jako součet odpisů, nákladů na opravy a 10 % z částky spotřebovaného materiálu. V této souvislosti je brán jako drobný majetek, který není nutno rozpočtovat. Tento součet pak byl vydělen počtem pracovních dní v roce 2013 a tím vyšla režie, kterou je nutno každý den uhradit z ceny prodávaného výrobku.

Správní režie

Pro výpočet správní režie byly sečteny provozní náklady, náklady na telefon a především „plat“ podnikatele, který byl uvažován ve výši 30 000,- měsíčně. Opět byl součet vydělen počtem pracovních dní a tím vyšla správní režie.

Odbytová režie

U odbytové režie se sčítaly pouze vlastní náklady na dopravu zboží a pohonné hmoty. Taktéž vydělené počtem pracovních dní.

Zisk – pro výpočet zisku bylo bráno 10 % z úplných vlastních nákladů výroby.

6.6 Kalkulace nákladů na opravu

Ani u kalkulace nákladů na opravu si podnikatel z časového důvodu nesestavuje kalkulaci. Na základě svých zkušeností a znalostí přibližně ví, kolik jakého materiálu použil a má po zákazníkovi chtít, aby zaplatil. Následující kalkulace opět navrhuje, jak by mohla kalkulace nákladů na opravu skříně vypadat.

Tabulka č. 8: Kalkulace nákladů na opravu skříně

Položka	Hodnota
Přímý materiál	4 670,5
Elektrická energie	20
Ostatní přímý materiál	3 800
Výrobní režie	28,55
Vlastní náklady výroby	8 519,05
Správní režie	186,56
Vlastní náklady výkonu	8 705,61
Odbytová režie	26,4
Úplné vlastní náklady výkonu	8 732,01
Zisk	873,201
Zaokrouhlení	- 0,211
Prodejní cena	9 605,00

Vlastní zpracování, 2015

Pro účely kalkulace opravy byla vzata typově stejná skříň, jako u kalkulace nového výrobku. Nutné opravy byly stanoveny takto: výměna všech nožiček, výměna kování, výměna všech dveří, výměna jedné malé poličky, skříň neobsahuje osvětlení a bude mít novou povrchovou úpravu.

Přímý materiál

Nové nožičky		600,-
Nové kování		800,-
Nové dveře	4,125 m ²	2887,5
Malá polička	0,44 m ²	308,-
Spojovací materiál		75,-
Celkem		4670,5

Elektrická energie – brána stejná spotřeba jako u výroby. Celkem tedy 20,-.

Ostatní přímé náklady jako například lazura, štetce, kyt apod. Celkem spočteny na 3800,-.

Výrobní, správní a odbytová režie – stejný postup výpočtu jako u výroby nové skříně.

Zisk – bráno 10 % z úplných vlastních nákladů výkonu.

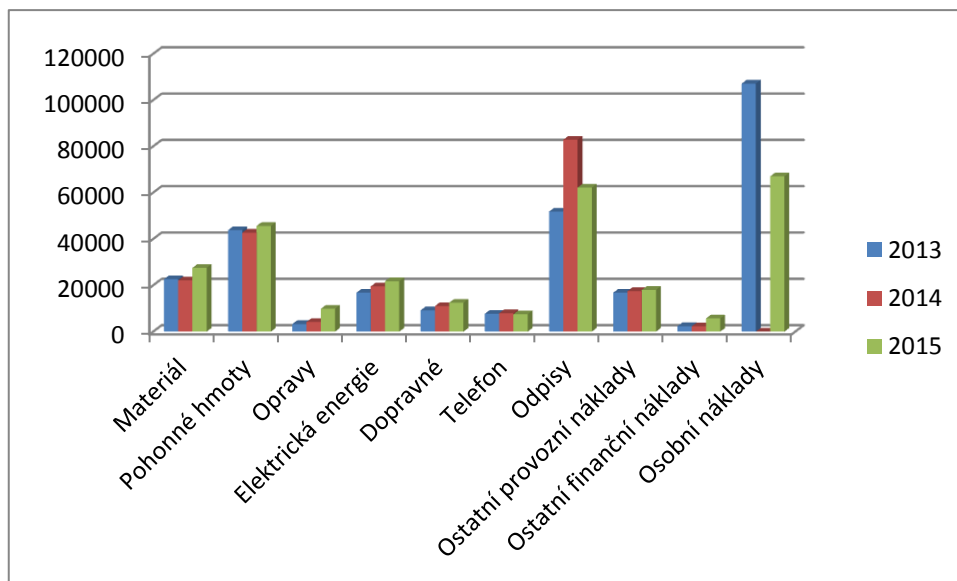
6.7 Odhad vývoje nákladů v dalších letech

Odhad vývoje nákladů v dalších letech byl brán na základě trendů vývoje nákladů a osobní konzultace s podnikatelem.

Celkové náklady za rok 2014 ještě nejsou v plné výši známy, budeme tedy pracovat se jejich plánovanou výší. Odhad vývoje nákladů v roce 2014 ukazuje obr. č. 13. Předpokládá se, že výše spotřebovaného materiálu se nebude nijak výrazně lišit od roku 2013, stejně tak se nepředpokládá výrazný nárůst nákladů na pohonné hmoty. Poměrně velký nárůst je vidět u odpisů hmotného majetku. Jedná se o nové služební auto, u kterého se pro výpočet výše odpisů používají zrychlené odpisy. Žádné výrazné nárůsty nákladů nejsou očekávány, naopak je jisté, že osobní náklady budou na nule, neboť podnikatel neměl během roku žádnou výpomoc.

Do roku 2015 se očekává nárůst spotřebovaného materiálu, neboť už v prvním čtvrtletí, dosáhl na 35 % materiálu spotřebovaného v letech minulých. S tím souvisí i nárůst nákladů na pohonné hmoty a elektrickou energii. Odpisy budou jistě klesat a podnikatel plánuje na léto, pokud bude zvýšená poptávka, najmou výpomoc.

Obr. č. 13: Odhadovaný vývoj nákladů v roce 2014 a 2015



Vlastní zpracování, 2015

6.8 Ovlivnitelnost nákladů

Pod pojmem ovlivnitelné jsou uvedeny takové náklady, u nichž je jejich výše závislá na objemu zakázek. Neovlivnitelné jsou naopak takové, na které počet vyrobených kusů nemá vliv. Rozdělení nákladů na ovlivnitelné a neovlivnitelné ukazuje následující tabulka.

Ovlivnitelné

U materiálu sice nemůže být přímo ovlivněna spotřeba, ale jeho pořizovací hodnota ano. Z tohoto hlediska je tedy spotřeba materiálu ovlivnitelná. Pohonné hmoty taktéž, pokud se nevyrabí, pak ani není potřeba si pro zakázky dojíždět vlastním autem. Opravy a penále jsou ovlivnitelné stejně jako osobní náklady.

Neovlivnitelné

I přestože by výroba stála, musí být placeny daně, úroky i paušál na telefon. Odpisy sice uplatněny být nemusí, ale jejich výše v průběhu odepisování změněna být nemůže.

Tabulka č. 9: Náklady a jejich ovlivnitelnost

Název	Ovlivnitelnost
Materiál	Ovlivnitelné
Pohonné hmoty	Ovlivnitelné
Opravy	Ovlivnitelné
Telefon	Neovlivnitelné
Daně	Neovlivnitelné
Penále	Ovlivnitelné
Provozní náklady	Ovlivnitelné
Úroky	Neovlivnitelné
Finanční náklady	Neovlivnitelné
Osobní náklady	Ovlivnitelné
Elektrická energie	Ovlivnitelné
Dopravné	Ovlivnitelné
Odpisy	Neovlivnitelné

Vlastní zpracování, 2015

7 Optimalizace řízení nákladů

I malé snížení nákladů může přinést velkou úsporu. Proto budou nejdříve popsány možnosti, jak jednotlivé náklady optimalizovat a pak z nich budou vybrány ty, které jsou vhodné pro tuto společnost.

Pro optimalizaci **materiálových nákladů** máme několik možností. Jednou z nich je uzavřít alianci s jiným nákupcem (nákupci), kdy všichni potřebují stejný materiál. Pokud by takto najednou objednávalo více malých podnikatelů, pak by jistě dosáhli na množstevní slevy, či jiných výhod. Další možností je nakupovat materiál přímo od zpracovatele za velkoobchodní ceny, zde by bylo nutné propočítat, zda budou náklady na opotřebení auta a pohonné hmoty, popřípadě za dopravu, menší, než úspora při nákupu. Dále mohou být využity analýzy minulých období a na jejich základě objednat materiál najednou s množstevní slevou. Pro tuto skutečnost by bylo nutné, aby podnikatel disponoval skladem, nebo měl jinou alternativu.

Pro úsporu **pohonných hmot** by podnikatel mohl využít tzv. firemních karet, kdy by sice musel tankovat pouze u jedné sítě čerpacích stanic, zato by měl garantovanou cenu, nebo slevu až 2 Kč na litr pohonných hmot.

Aby bylo předcházeno nečekaným **nákladům na opravy**, bylo by vhodné měnit součástky strojů a výrobních zařízení na základě informací od výrobce. Pokud tedy výrobce doporučuje výměnu určité součástky po ujetých kilometrech, odpracovaných hodinách, apod., pak by bylo vhodné je dodržet. Pokud by byly tyto součástky přetěžovány, pak nehrozí pouze nečekaná oprava zařízení, ale může také dojít k nevratnému poškození výrobku a to s sebou přináší nové náklady. Nebo naopak, pokud víme, že daná součástka vydrží více, nebo méně, je dobré je po takto stanovené době vyměnit.

Pro využívání **externích služeb dopravců**, by bylo vhodné mít pouze jednu exkluzivní smlouvu s jedním dopravcem. Daly by se takto domluvit výhodnější podmínky a například i nižší ceny. Optimalizace **nákladů na telefon** by byla možná domluvením tzv. podnikatelského tarifu volání.

Aby nebylo nutné platit různá **penále a smluvní pokuty**, bylo by vhodné eliminovat taková zpoždění, která mají za následek právě pokuty a penále. Vhodné je proto rozvržení času a dodržování termínu zakázek.

Pro snížení **finančních nákladů**, konkrétně úroků, je doporučováno nevyužívat nebankovních půjček a kontokorentních účtů, které mají vysoké úroky. Naopak, pokud je nutné sehnat další zdroj financování, promyslet, zda by nebylo vhodnější půjčit si od známých, či členů rodiny, kteří jistě nebudou chtít úroky. A když už, tak určitě ne v takové výši jako finanční instituce.

Další možností je outsourcovat některé činnosti, ale zde by bylo zapotřebí větší kalkulace výhod a nevýhod a zda je to pro podnikatele takového typu vlastně nutné.

7.1 Konkrétní optimalizace nákladů

Pro optimalizaci nákladů byly zvoleny dvě možné strategie. První z nich je taková odlehčená verze, kdy se braly v potaz ty náklady, které jsou relativně rychle ovlivnitelné. Druhá verze pak počítá i s ostatními náklady, které se optimalizují delší dobu.

7.1.1 Optimalizace časově méně náročná

Ze všech druhů nákladů byly vybrány takové, které se dají relativně snadno a v krátkém čase ovlivnit. U těchto nákladů pak byla stanovena maximální procentní sazba, o kterou se jednotlivé nákladové druhy dají snížit. Vycházelo se z nákladů roku 2013.

Pozn. Pokud je u jedné položky nastíněn větší počet možného snížení, pak je v součtovém řádku započítána ta nejuvhodnější varianta.

Tabulka č. 10: Optimalizace nákladů v krátkém časovém horizontu

Optimalizovaný náklad	Způsob optimalizace	Maximální možné snížení [v %]	Základní hodnota [v Kč]	Hodnota snížení [v Kč]	Hodnota po optimalizaci [v Kč]
Materiál	Nákup od zpracovatele	10	22 598	2 259,8	20 338,2
	Eliminace neplánovaných nákupů	20	22 598	4 519,6	18 078,4
	Registrace s nárokem na slevy	8	22 598	1 807,84	20 790,16

Optimalizovaný náklad	Způsob optimalizace	Maximální možné snížení [v %]	Základní hodnota [v Kč]	Hodnota snížení [v Kč]	Hodnota po optimalizaci [v Kč]
Pohonné hmoty	Firemní karta	6	43 800	2 628	41 172
Externí dopravné	Exkluzivní smlouva	5	9 208	460,4	8 747,6
Celkem	x	x	75 606	7 608	67 998

Vlastní zpracování, 2015

Možné procentní snížení nákladů bylo bráno na základě webových marketingových nabídek poskytovatelů.

Jak je vidět z předchozí tabulky, náklady vynaložené na pořízení materiálu by mohly být v nejlepší variantě sníženy o přibližně 4,5 tis. Kč jen tím, že by podnikatel nenakupoval malá množství materiálu, který potřebuje nutně na aktuální zakázku, ale vždy si sestavil alespoň přibližný plán, jaký materiál bude v dohledné době potřebovat a pak nakoupil ve větším množství najednou. Protože pokud by chtěl nakoupit malé množství, pak jistě nepojede do velkoskladu apod., ale využije nejbližší hobby market, který má ceny přeci jen jinde, než vlastní zpracovatel.

Zřízení firemní karty čerpací stanice většinou provádějí zdarma. Přitom slevy, které poté mohou být čerpány, jsou mnohonásobně vyšší. Takto se dá při nákupu ušetřit až 2 Kč na litr pohonných hmot a navíc mohou být zvýhodněné i jiné nákupy (olej, lékárnička, výstražné vesty, ...) a služby. Pokud tedy vezmeme průměrnou cenu pohonných hmot 30 Kč za litr a slevu 2 Kč, pak sleva činí přes 6 % na jednom litru pohonných hmot. A to se při průměrném tankování 30 litrů výrazně projeví na konečné ceně.

Při uzavření exkluzivní smlouvy s dopravcem by se jistě také daly vyjednat ceny výhodné pro obě strany. Dopravce by měl zajištěný odběr svých služeb a podnikatel zase výhodné ceny pro dopravu svých výrobků.

Pokud by se podařilo dohodnout ceny v předeslaných procentech, pak by celková maximální úspora nákladů činila přes 7,5 tis. Kč, což jistě stojí za zvážení.

7.1.2 Optimalizace časově náročná

U této nákladové optimalizace byly brány v potaz všechny nákladové druhy, u kterých má optimalizace smysl. Byly stanoveny maximální možné procentní sazby, o které by se náklady daly snížit. Taktéž byly brány hodnoty nákladů z roku 2013.

Tabulka č. 11: Optimalizace nákladů v dlouhém časovém horizontu

Optimalizovaný náklad	Způsob optimalizace	Maximální možné snížení [v %]	Základní hodnota [v Kč]	Hodnota snížení [v Kč]	Hodnota po optimalizaci [v Kč]
Materiál	Aliance s dalšími nákupci v oboru	10	22 598	2 259,8	20 338,2
	Nákup od zpracovatele	10	22 598	2 259,8	20 338,2
	Nákup většího množství	25	22 598	5 649,5	16 948,5
	Eliminace neplánovaných nákupů	20	22 598	4 519,6	18 078,4
	Registrace s nárokem na slevy	8	22 598	1 807,84	20 790,16
Pohonné hmoty	Firemní karta	6	43 800	2 628	41 172
Opravy	Prediktivní servis	5	3 279	163,95	3 115,05
Externí dopravné	Exkluzivní smlouva	5	9 208	460,4	8 747,6
Telefon	Podnikatelský tarif	20	7712	1 542,4	6 169,6
Pokuty a penále	Eliminace zpoždění	x	80	80	0

Optimalizovaný náklad	Způsob optimalizace	Maximální možné snížení [v %]	Základní hodnota [v Kč]	Hodnota snížení [v Kč]	Hodnota po optimalizaci [v Kč]
Finanční náklady	Bezúročné půjčky	x	2 341	2 341	0
Celkem	x	x	89 018	12 865,25	76 152,75

Vlastní zpracování, 2015

Pokud budou brány v úvahu jak optimalizace uskutečnitelné v krátkém horizontu, tak i v horizontu dlouhodobém, pak maximální možná úspora přesáhne 12 tis. Kč.

Největší snížení nákladů by pak bylo stále u nákupu materiálu, a byla by docílena jednorázovým velkým nákupem materiálu, při kterém jistě budou poskytovány množstevní slevy a i zvýhodněná doprava, pokud by nebyla vzhledem k objemu nákupu zcela zdarma. U nákladů na nákup materiálu by se tak potenciální úspora mohla pohybovat od jednoho do šesti tisíc.

Z dalších způsobů optimalizace v krátkém časovém hledisku neuskutečnitelných, vychází nejvyšší úspora na platbách za telefon. V současnosti je využíván obyčejný tarif a s přechodem na tzv. podnikatelský by bylo možné ušetřit až 1500 Kč. Pokud by se využila i exkluzivní smlouva s dopravcem daly by se náklady na ni snížit až o 5 %.

Vezmeme-li v úvahu všechny navrhované optimalizace (u materiálu tu nejvýhodnější), pak bychom docílili snížení nákladů z 89 tis. na 76 tis. Snížení by tedy bylo o necelých 13 tis. Kč.

Závěr

Bakalářské práce zaměřená na analýzu nákladů představila vybranou společnost, prezentovala teorii v oblasti struktury nákladů, jejich vzniku a ovlivnitelnosti. Dále uplatnila teoretické poznatky na představené společnosti a navrhla několik variant optimalizace nákladů.

První kapitola práce zprostředkovává letný pohled do historie řízení nákladů. Ukazuje jednotlivé vývojové fáze od 19. století do století 20.

Druhá kapitola se věnuje klasifikaci nákladů. Teoreticky je popsáno druhové členění nákladů, dále pak účelové a kalkulační. Zmíněn je také manažerský pohled na rozdělení nákladů.

Další kapitola přináší pohled na ovlivnitelnost nákladů a způsoby jejich optimalizace. Zmíněny jsou také moderní přístupy k řízení nákladů.

Pátá kapitola přináší bližší pohled na charakteristiku společnosti. Firma byla založena v roce 2008 jako další vývojový krok živnostenského podnikání. Hlavním předmětem podnikání je výroba nového a oprava stávajícího dřevěného nábytku.

V šesté kapitole jsou rozčleněny náklady společnosti dle různých charakteristik. Jsou vyčísleny podíly jednotlivých nákladů na celkových nákladech a nastíněn vývoj v minulých letech i pro další roky. Dále se v této kapitole nachází kalkulace pro konkrétní výrobek.

Poslední kapitola obsahuje návrhy na optimalizaci nákladů společnosti a následně je možná úspora také vyčíslena.

Může tedy být řečeno, že cíle uvedené v úvodu, bakalářská práce naplnila.

Seznam tabulek a obrázků

Seznam tabulek

- Tabulka č. 1: Podíl jednicových nákladů na celkových v roce 2013
- Tabulka č. 2: Podíl režijních nákladů na celkových v roce 2013
- Tabulka č. 3: Podíl odpisů na celkových nákladech v jednotlivých letech
- Tabulka č. 4: Variabilní náklady v letech 2011 a 2013
- Tabulka č. 5: Fixní náklady v letech 2011 a 2013
- Tabulka č. 6: Smíšené náklady v letech 2011 a 2013
- Tabulka č. 7: Kalkulace nákladů na výrobu dřevěné skříně
- Tabulka č. 8: Kalkulace nákladů na opravu skříně
- Tabulka č. 9: Náklady a jejich ovlivnitelnost
- Tabulka č. 10: Optimalizace nákladů v krátkém časovém horizontu
- Tabulka č. 11: Optimalizace nákladů v dlouhém časovém horizontu

Seznam obrázků

- Obr. č. 1: Rentabilita vloženého kapitálu
- Obr. č. 2: Vztah jednotlivých přístupů k pojetí nákladů
- Obr. č. 3: Typy kalkulací
- Obr. č. 4: Typový kalkulační vzorec
- Obr. č. 5: Vývoj zisku a zakázek v letech 2010 – 2013
- Obr. č. 6: Podíl jednotlivých nákladů na celkových nákladech v roce 2013
- Obr. č. 7: Podíl jednotlivých nákladů na celkových nákladech v roce 2011
- Obr. č. 8: Podíl jednicových a režijních nákladů na celkových nákladech v roce 2013
- Obr. č. 9: Vývoj jednicových nákladů v letech 2010 – 2013
- Obr. č. 10: Vývoj režijních nákladů v letech 2010 – 2013
- Obr. č. 11: Vývoj variabilních nákladů v letech 2010 – 2013
- Obr. č. 12: Vývoj fixních nákladů v letech 2010 – 2013
- Obr. č. 13: Odhadovaný vývoj nákladů v roce 2014 a 2015

Seznam použité literatury

- [1] BARTUSKOVÁ, Terezie. *Nákladové řízení a cenová strategie.*, 1. vydání, Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava, 2012, 182 s., ISBN 978-80-248-2540-3
- [2] DOYLE, David P. *Strategické řízení nákladů.* Přeložili: Jaroslav Wagner, Ondřej Matyáš, Michal Menšík. 1. české vydání. Praha: ASPI, 2006, 227 s., ISBN 80-7357-189-7
- [3] HRADECKÝ, Mojmír, LANČA, Jiří, ŠIŠKA, Ladislav. *Manažerské účetnictví.* 1. vydání, Praha: Grada Publishing a.s., 2008, 264 s., ISBN 978-80-247-2471-3
- [4] KEŘKOVSKÝ, Miloslav. *Ekonomie pro strategické řízení.* 1. vydání, Praha: C. H. Beck, 2004, 184 s., ISBN 80-7179-885-1
- [5] KEŘKOVSKÝ, Miloslav, VALSA, Ondřej. *Moderní přístupy k řízení výroby.* 3. doplněné vydání, Praha: C. H. Beck, 2012, 176 s., ISBN 978-80-7179-319-9
- [6] LANDA, Martin, POLÁK, Michal. *Ekonomické řízení podniku.* 1. vydání, Computer Press, a. s., 202 s., 2008, ISBN 9778-80-251-1996-6
- [7] PETŘÍK, Tomáš. *Ekonomické a finanční řízení firmy.* 2. vydání, Praha: Grada Publishing a.s., 2009, 736 s., ISBN 978-80-247-3024-0
- [8] POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení.* 1. vydání, Praha: Grada Publishing a.s., 2009, 240 s., ISBN 978-80-247-2974-9
- [9] SYNEK, Miloslav a kol. *Manažerská ekonomika,* 2. přepracované a rozšířené vydání, Praha: Grada Publishing a.s., 2000, 475 s., ISBN 80-247-9069-6
- [10] SYNEK, Miloslav a kol. *Podniková ekonomika,* 3. přepracované a doplněné vydání, Praha: C. H. Beck, 2002, 479 s. ISBN 80-7179-736-7
- [11] Účetní závěrka společnosti za rok 2010, dostupné z justice.cz
- [12] Účetní závěrka společnosti za rok 2011, dostupné z justice.cz
- [13] Účetní závěrka společnosti za rok 2012, dostupné z justice.cz
- [14] Účetní závěrka společnosti za rok 2013, dostupné z justice.cz

Abstrakt

KUČEROVÁ, Jana. *Analýza řízení nákladů v konkrétní společnosti*. Bakalářská práce. Plzeň: Fakulta ekonomická ZČU, 54 s., 2015

Klíčová slova: náklady, analýza nákladů, optimalizace, ovlivnitelnost, struktura nákladů

Bakalářská práce na téma „Analýza řízení nákladů v konkrétní společnosti“ se zabývá strukturou a řízením nákladů ve firmě a návrhem optimalizačních kroků v této oblasti. V teoretické části jsou popsány běžné způsoby klasifikace nákladů i moderní přístupy k řízení nákladů. Praktická část se zabývá charakteristikou vybrané společnosti, analýzou a rozdělením jejích nákladů. Je nastíněna kalkulace konkrétního výrobku a navrženy způsoby optimalizace nákladů za účelem jejich snížení.

Abstract

KUČEROVÁ, Jana. *Costs management analysis in specified company*. Bachelor thesis. Pilsen: Faculty of Economics, University of West Bohemia. 54 p., 2015

Key words: costs, costs analysis, optimization, cost impressibility, cost structure

The bachelor's thesis focused on "Cost management analysis in specified company" deal with structure and management of costs in company and offer cost optimization ways. Theoretically describes ordinary types of costs classification and modern costs managing trends. Practical part introduces chosen company with analyses and partition of costs, continues by calculation of specified product real costs and submitted ways to costs decrease.