



Ekonomická
fakulta
Faculty
of Economics

Jihočeská univerzita
v Českých Budějovicích
University of South Bohemia
in České Budějovice

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích
Fakulta ekonomická
Katedra účetnictví a financí

Diplomová práce

Řízení nákladů v souvislosti s řízením výkonnosti podniku

Vypracovala: Bc. Andrea Kupská
Vedoucí práce: Ing. Miroslava Vlčková, Ph.D.

České Budějovice 2017

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE
(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Andrea KUPSKÁ**
Osobní číslo: **E15620**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Řízení nákladů v souvislosti s řízením výkonnosti podniku**
Zadávající katedra: **Katedra účetnictví a financí**

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

Cílem práce je analýza řízení nákladů v kontextu s řízením výkonnosti podniku, zhodnocení řízení nákladů ve vybraném podniku a návrhy možných opatření na zefektivnění stávajícího modelu řízení, včetně navržení klíčových indikátorů výkonnosti.

Osnova:

1. Úvod.
2. Řízení nákladů.
3. Analýza nákladů v konkrétním podniku.
4. Indikátory výkonnosti.
5. Zhodnocení řízení nákladů v konkrétním podniku a navržení opatření na zefektivnění stávajícího modelu řízení včetně navržení klíčových indikátorů výkonnosti.
6. Závěr.
7. Přehled použité literatury.
8. Přílohy.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: 50 - 60 stran

Forma zpracování diplomové práce: tištěná

Seznam odborné literatury:

Drury, C. (2012). *Management and Cost accounting*. Hampshire: Cengage Learning.

Král, B. (2010). *Manažerské účetnictví*. Praha, Czechia: Management Press.

Orwig, R., Pendley, J., Baker, J. and Flather, W. (2015). Capturing Process Knowledge and Measuring Systems' Cost Savings Through Business Activity Modeling and Activity-Based Costing. *Knowledge and Process Management*. 22(4), 297-304.

Popesko, B. (2009). *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. Praha, Czechia: Grada Publishing.

Wagner, J. (2009). *Měření výkonnosti: jak měřit, vyhodnocovat a využívat informace o podnikové výkonnosti*. Praha: Grada Publishing.

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Miroslava Vlčková, Ph.D.

Katedra účetnictví a financí

Datům zadání diplomové práce:

8. února 2016

Termín odevzdání diplomové práce:

15. dubna 2017

doc. Ing. Ladislav Rožnek, Ph.D.

děkan

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 13 (1)
370 05 České Budějovice

doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.

vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 8. února 2016

Prohlášení

Prohlašuji, že svoji diplomovou práci jsem vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47 zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své diplomové práce, a to – v nezkrácené podobě/v úpravě vzniklé vypuštěním vyznačených částí archivovaných Ekonomickou fakultou – elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

V Českých Budějovicích dne 10. dubna 2017

Bc. Andrea Kupská

Poděkování

Tímto bych ráda poděkovala vedoucí diplomové práce paní Ing. Miroslavě Vlčkové, Ph.D. za odborné rady a připomínky při zpracování této práce.

Dále bych chtěla poděkovat paní Ing. Evě Káplové, ředitelce pro ekonomiku společnosti MOTOR JIKOV Group a.s., za poskytnuté informace a data ke zpracování diplomové práce, za trpělivost a ochotu zodpovědět mé dotazy.

Obsah

1. Úvod	3
1.1 Cíl diplomové práce	4
2. Literární rešerše	5
2.1 Finanční a manažerské účetnictví	5
2.2 Řízení nákladů.....	6
2.2.1 Klasifikace nákladů.....	7
2.2.1.1 Druhové členění nákladů	7
2.2.1.2 Účelové členění nákladů	8
2.2.1.3 Třídění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik	8
2.2.1.4 Náklady z pohledu manažerského rozhodování	9
2.2.1.5 Náklady ve vztahu k objemu prováděných výkonů	10
2.2.1.6 Kalkulační členění nákladů.....	11
2.3 Kalkulace.....	11
2.3.1 Metody kalkulace.....	13
2.3.2 Druhy kalkulace	14
2.4 Metody řízení nákladů.....	15
2.4.1 Metoda ABC	15
2.4.2 Kalkulace cílových nákladů.....	16
2.4.3 Kalkulace životního cyklu výrobku	16
2.4.4 Metoda standardních nákladů	17
2.4.5 Analýza bodu zvratu: C-V-P analýza	17
2.5 Výkonnost	17
2.5.1 Indikátory výkonnosti	18
2.5.2 Měření výkonnosti podniku	20
3. Metodika.....	25
4. Praktická část.....	27
4.1 Základní údaje o podniku	27
4.2 Organizační struktura a výrobkové portfolio	29
5. Řízení nákladů	31
5.1 Finanční charakteristika podniku	31
5.2 Analýza nákladů.....	36

5.2.1	Struktura nákladů	36
5.2.2	Evidence nákladů	37
5.2.3	Analýza odchylek	38
5.2.4	Řízení nákladů určité zakázky	41
6.	Klíčové indikátory výkonnosti	45
6.1	Návrh KPI ukazatelů	45
7.	Diskuse	53
7.1	Návrhy na zlepšení	54
8.	Závěr	56
9.	Summary	58
10.	Seznam použitých zdrojů	59
	Seznam obrázků, tabulek, schémat a grafů	
	Seznam použitých zkratk	

1. Úvod

Diplomová práce na téma Řízení nákladů v souvislosti s řízením výkonnosti podniku je zaměřena na zkoumání nákladů z hlediska jejich členění, sledování a vyhodnocení. Dalším důležitým bodem práce je sestavení klíčových ukazatelů výkonnosti.

Manažeři se snaží odjakživa nalézt návod, jak úspěšně řídit podnik. V dnešní době je to obzvlášť obtížné, z důvodu neustálých změn v podnikatelském prostředí. Může se jednat například o technologický vývoj, růst konkurence, zvyšování nároků zákazníků a další faktory ovlivňující podniky. I proto by měl mít každý podnik představu o nákladovosti své výroby a následné výkonnosti podniku.

Ke sledování nákladů se využívá manažerské účetnictví, příp. nákladové účetnictví. Manažerské účetnictví má spoustu funkcí. Jedná se například o kontrolu, která je jednou z hlavních funkcí manažerského účetnictví. Je spojena s plánováním, přijímáním rozhodnutí a zhodnocení firemní výkonnosti. Mezi další funkce patří měření, evidence, plánování a řízení nákladů, což vyžaduje spoustu úsilí a práce.

Řízení nákladů je velmi důležitou součástí řízení podniku. Efektivní systém řízení nákladů pomáhá odolávat konkurenci a je důležitý z hlediska strategického řízení. K řízení nákladů je důležité mimo jiné jejich sledování podle výkonů. K takovému sledování se využívají kalkulace nákladů. Ty nám mimo jiné mohou pomoci vyhodnotit nějaké odchylky a nedostatky při výrobě. Existuje mnoho metod a druhů kalkulací a záleží vždy na podniku, který způsob bude používat. Jedním z hlavních cílů podnikatelů je využít zjištěné skutečnosti ze sledování nákladů a snižovat náklady. V dnešní době ovšem dochází k problému, že při snižování nákladů dochází také ke snižování hodnoty a kvality výrobků.

Uvedené téma je důležité pro každý podnik, který se snaží zvýšit svoji konkurenceschopnost. Pro zlepšení svého postavení podniky sledují nejen svoji nákladovost, ale také výkonnost, která také přispívá k úspěšnosti (nebo neúspěšnosti) podniku.

V podmínkách České republiky se pro sledování výkonnosti prozatím užívají především ukazatele vycházející z finanční analýzy. V zahraničí jsou už více využívané klíčové ukazatele výkonnosti, ovšem s těmi je problém je správně sestavit a určit. V záplavě informací a množství sledovaných dat je těžké vybrat správné veličiny, kterými se dá měřit a hodnotit úspěšnost podniku.

Diplomová práce se bude skládat z teoretické a praktické části. Teoretická část bude sestavena na základě analýzy odborných knih a článků zabývajících se touto problematikou. Praktická část bude zpracována pomocí rozhovorů, pozorování a zpracováním informací a dat získaných od určité účetní jednotky.

Spolupracujícím podnikem je akciová společnost MOTOR JIKOV Group, která bude představena stručným uvedením do současné situace. Rozbor nákladů bude proveden u jednoho z jejich dceřiných podniků.

V další části budou zjišťovány a navrženy klíčové ukazatele výkonnosti, které by mohl podnik posuzovat.

Tato práce by měla objasnit, zda je systém řízení nákladů podniku dostatečně efektivní a napomáhá firmě ke zvýšení konkurenceschopnosti.

1.1 Cíl diplomové práce

Cílem této práce je především analýza řízení nákladů v souvislosti s řízením výkonnosti podniku. Dále zde dojde ke zhodnocení řízení nákladů v konkrétním podniku a návrhy na zlepšení stávajícího systému.

Nezbytnou součástí této práce je také prozkoumání klíčových indikátorů výkonnosti konkrétního podniku, případně navržení nových klíčových indikátorů výkonnosti.

Díličními cíli této práce jsou:

- literární rešerše dostupné literatury a dalších zdrojů,
- seznámení s vybraným podnikem,
- analýza dceřiného podniku z hlediska finančních výsledků,
- analýza nákladů v podniku,
- navržení klíčových ukazatelů výkonnosti,
- navržení opatření vedoucí k zefektivnění systému.

2. Literární rešerše

Diplomová práce se skládá z teoretické a praktické části. Teoretická část je zaměřena na vymezení nákladů, jejich klasifikaci, výkonnost a indikátory výkonnosti. V této části jsou informace o řízení nákladů a o kalkulacích.

2.1 Finanční a manažerské účetnictví

Účetní systémy, které jsou v dnešní době používány, můžeme rozdělit do dvou základních kategorií:

- finanční a daňové účetnictví,
- manažerské účetnictví.

Finanční účetnictví je především v tuzemsku velmi regulováno předpisy a účetními standardy. Představuje základní zdroj dat a informací pro řídicí pracovníky i externí subjekty. Toto účetnictví zveřejňuje data ve dvou základních výkazech. Jedná se o rozvahu, která poskytuje informace o majetku a kapitálu podniku. Poté zde máme výkaz zisku a ztráty, díky kterému získáváme informace o nákladech a výkonech podniku. Finanční účetnictví je také důležitou součástí řízení nákladů, protože poskytuje informace o nákladech. Má však několik nedostatků, a to:

- poskytuje informace převážně externím uživatelům – banky, vlastníci, akcionáři,
- informuje o podniku jako celku,
- nepracuje s naturálními veličinami, ale téměř vše je evidováno v peněžních jednotkách,
- data se týkají minulých období (Popesko, & Papadaki, 2016).

Veškeré změny, které nastanou v majetku a závazcích dané účetní jednotky, zaznamenává finanční účetnictví prostřednictvím účetních případů. Nezabývá se ovšem otázkami řízení a údaji o ceně a množství vyprodukovaných zásob, proto vzniklo manažerské (vnitropodnikové) účetnictví.

Manažerské účetnictví se zabývá především metodami, jak zlepšit účinnost a efektivitu stávajících operací. Nemá v České republice zákonem definovaný rozsah, obsah ani formu. Pouze České účetní standardy vymezují základní informace o vnitropodnikovém účetnictví. Tyto informace uvádí například to, že formu a zaměření vnitropodnikového účetnictví si určuje podnik sám. Musí být zabezpečeny průkazné podklady pro finanční účetnictví a další.

Manažerské účetnictví slouží především pro řízení podniku a jeho vnitropodnikových útvarů. Využívá údajů finančního a nákladového účetnictví. Jedna z variant manažerského účetnictví je tzv. nákladové účetnictví, které se obrací na minulost a slouží pro sestavení kalkulací. Další variantou manažerského účetnictví je management nákladů. Tato varianta je označována jako soubor nástrojů a metod umožňujících ovlivňování nákladů s orientací na budoucnost (Popesko, & Papadaki, 2016).

Manažerské účetnictví můžeme nazvat interním výkaznictvím a finanční účetnictví externím výkaznictvím (Drury, 2012).

2.2 Řízení nákladů

Řízení nákladů se zaměřuje spíše na snižování nákladů, neustálé změny a zlepšování. Podnikatelé jsou poté odolnější vůči konjunkturním a obchodním rizikům. Snižování nákladů může mít ovšem za následek snížení kvality výkonu, proto by podniky měly postupovat opatrně. Vzhledem k těmto skutečnostem se v dnešní době v souvislosti s manažerským účetnictvím klade důraz také na měření výkonnosti podniku (Popesko, & Papadaki, 2016).

Náklady lze definovat jako vyjádření peněžní hodnoty veškerých spotřebovaných vstupů, která vede k tvorbě podnikových výnosů. Je nutné je ovšem odlišit od peněžních výdajů, které představují úbytek peněžních prostředků podniku (Synek, 2011).

Náklady používáme pro různé účely, proto na ně můžeme pohlížet z dvojího hlediska. Rozlišujeme:

- finanční pojetí nákladů - vhodné pro externí uživatele,
- manažerské pojetí nákladů - využívají manažeři v řízení.

Finanční pojetí nákladů chápeme jako úbytek ekonomického prospěchu. Tento úbytek vede ke snížení vlastního kapitálu. Finanční účetnictví vyjadřuje skutečně spotřebované a peněžně vyjádřené ekonomické zdroje (Popesko, 2009).

V manažerském účetnictví lze charakterizovat náklady jako hodnotově vyjádřené, účelně vynaložené ekonomické zdroje podniku, které účelově souvisí s ekonomickou činností (Popesko, 2009).

V rámci manažerského účetnictví můžeme rozlišovat další dva způsoby pojetí nákladů, a to hodnotové a ekonomické pojetí nákladů.

Hodnotové pojetí nákladů poskytuje informace pro běžné řízení a kontrolu průběhu procesů, které podnik v daném období vykonává. Toto pojetí obsahuje náklady shodné s finančním účetnictvím a také kalkulační náklady, neboli náklady, které jsou vykazovány v manažerském účetnictví.

Ekonomické pojetí nákladů poskytuje informace pro řízení, ale také pro rozhodování za účelem výběru optimálních alternativ. Toto pojetí souvisí s oportunitními náklady (Popesko, 2009).

2.2.1 Klasifikace nákladů

Pro správné řízení nákladů je nutné jejich podrobné členění. Vhodné členění nákladů nám pomůže pochopit podstatu nákladových položek, umožňuje využití dalších nástrojů manažerského účetnictví, kontrolu a plánování. Moderní informační technologie umožňují podrobné třídění nákladů, které vede ke splnění veškerých požadavků na manažerské účetnictví.

2.2.1.1 Druhové členění nákladů

Jedná se o nejpoužívanější způsob třídění nákladů ve finančním účetnictví. Toto třídění se používá především při sestavování účetních výkazů, případně pro finanční a jiné analýzy. Náklady vznikají využíváním vnitropodnikových výkonů. Základní nákladové druhy jsou:

- spotřeba materiálu, energie,
- mzdové a ostatní osobní náklady (sociální a zdravotní pojištění,...),
- odpisy dlouhodobého majetku,
- spotřeba a použití externích prací a služeb,
- finanční náklady (Synek a kol., 2011).

Nevýhodou tohoto členění je, že nám nepodává informace, k jakým činnostem a aktivitám se tyto náklady vztahují a jaká je jejich vazba na podnikové výkony. Naopak je důležité z hlediska informací o významu určitého nákladového druhu, což napomáhá při nákladové optimalizaci (Popesko, 2009).

2.2.1.2 Účelové členění nákladů

Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení

Náklady, které souvisejí s určitou technologií, se označují jako náklady technologické. Příkladem takového nákladu mohou být odpisy zařízení, které slouží k výrobě požadovaného výrobku (Popesko, 2009).

Náklady sloužící k zajištění a udržení podmínek technologického procesu se označují jako náklady na obsluhu a řízení. Může se jednat např. o mzdy administrativních pracovníků, případně spotřebu energie v kancelářích (Král a kol., 2010).

Náklady jednicové a režijní

Technologické náklady související přímo s určitým výkonem se nazývají **jednicové náklady** (Král a kol., 2010).

Naopak **režijní náklady** se skládají z nákladů na obsluhu a řízení a také z technologických nákladů. Tento druh nesouvisí s jednotkou výkonu, ale s výkonem jako celkem. Řízení těchto nákladů je poněkud složitější a opírá se především o rozpočty (Král a kol., 2010).

2.2.1.3 Třídění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik

Následující členění vyjadřuje vztah nákladů ke konkrétnímu vnitropodnikovému útvaru, v jehož rámci dané činnosti probíhají. V tomto případě se pro stanovení nákladů využívají odpovědnostní střediska. Existuje šest typů odpovědnostních středisek, které jsou rozlišeny podle pravomoci a odpovědnosti:

Výdajové středisko má odpovědnost za výdaje, u kterých je předpoklad, že přinesou určitý prospěch v budoucnosti.

Nákladově řízené středisko je nejnižší útvar, za něj se zjišťují náklady podle odpovědnosti. Je založeno na principu, že se pracovníkům střediska stanoví rozpočty ovlivnitelných nákladů, které jsou předmětem kontroly. Kontrola rozpočtů je možná dvěma způsoby: skutečné náklady se porovnají s pevným rozpočtem (útvary správního charakteru) nebo se skutečné náklady srovnávají s předem stanovenými náklady, které jsou přepočteny na skutečný výkon.

Ziskové středisko představuje útvar, jehož pracovníci mají odpovědnost nejen za náklady, ale také za výnosy, které byly vynaložené/získané ve vztahu k vnějšímu okolí.

Výnosové středisko svou činností ovlivňuje výši výnosů z prodeje, a to tak, že se orientuje především na maximální objem prodeje. Jedná se o středisko pro oblast výnosů.

Rentabilní středisko - tento druh střediska odpovídá za náklady, výnosy, a také za výši vázaného čistého pracovního kapitálu.

Investiční středisko má pravomoc rozhodovat o pořizování investic (Král a kol., 2010).

2.2.1.4 Náklady z pohledu manažerského rozhodování

Tento typ nákladů vychází z odhadovaných nákladů zvažovaných variant a jsou velmi důležité pro sestavení nákladových kalkulací. Patří sem relevantní a irrelevantní náklady, oportunitní náklady, utopené náklady, imputované a vázané náklady.

Relevantní a irrelevantní náklady

Náklady lze členit také podle toho, zda budou uskutečněnou variantou ovlivněny. **Relevantní náklady** jsou ty budoucí náklady, které budou změněny rozhodnutím. Jsou tedy důležité z hlediska určitého rozhodnutí. Zatímco **irelevantní náklady** jsou ty, které nebudou ovlivněny tímto rozhodnutím, zůstanou neměnné (Drury, 2012).

Příkladem může být rozhodování při cestování vlastním autem nebo hromadnou dopravou. Daně, pojištění a další nezbytné poplatky související s automobilem jsou irrelevantní, protože zůstanou ve stejné výši bez ohledu na to, jakou alternativu vybereme. Nicméně palivo do auta považujeme za relevantní, protože se náklady za tuto položku mění v závislosti na našem rozhodnutí (Drury, 2012).

Utopené náklady

Tento pojem vyznačuje náklady, které byly vynaloženy v minulosti a nemohou být změněny žádným rozhodnutím v budoucnosti. Většina irrelevantních nákladů je označována také jako utopené náklady (Drury, 2012).

Utopené náklady jsou charakteristické tím, že:

- se vynakládají před zahájením výroby,
- nelze je ovlivnit jejich celkovou výši,
- nejznámější jsou odpisy fixních aktiv,
- představují vzdálený časový úsek mezi výdajem a vyjádřením nákladu (Popesko, & Papadaki, 2016).

Imputované a vázané náklady

Daný typ nákladů je založen na předpokladu, že podmínkou správného rozhodnutí je přiřazení veškerých možných ekonomických důsledků, kterými zvolená varianta ovlivní budoucí peněžní toky. **Imputované náklady** jsou odvozené náklady, které můžeme spojit s příslušným rozhodnutím (např. zastavení výroby vede k propouštění pracovníků a vyplácení odstupného). **Vázané náklady** lze charakterizovat jako náklady, které vzniknou na základně současného rozhodnutí v budoucnosti (Popesko, & Papadaki, 2016).

Oportunitní náklady

Jedná se o speciální kategorii nákladů, která vychází z rozdílného pojetí nákladů v manažerském a finančním účetnictví. Náklady, které jsou v rámci finančního účetnictví vykazovány v přesné výši, se nazývají explicitními náklady. Ty, které jsou v účetnictví evidovány v jiné výši nebo vůbec, označujeme jako implicitní náklady (Popesko & Papadaki, 2016).

Oportunitní náklady se nazývají náklady obětované příležitosti. Jsou charakterizovány jako ušlé výnosy, o které se podnik připravil. Pomocí těchto nákladů lze měřit ztracenou nebo obětovanou příležitost, kdy dochází k výběru jedné varianty na základě vzdání se jiné možnosti (Drury, 2012).

2.2.1.5 Náklady ve vztahu k objemu prováděných výkonů

Tento druh členění nákladů je považován za jeden z nejvýznamnějších nástrojů řízení nákladů. Základní kategorie tohoto členění jsou:

- variabilní náklady,
- fixní náklady,
- smíšené náklady.

Variabilní náklady

Jedná se o náklady, jejichž výše se s objemem výroby mění. Důležitou část tvoří **proporcionální náklady** - výše těchto nákladů se mění přímo úměrně s úrovní výkonů. Mohou nastat situace, kdy náklady rostou pomaleji než objem produkce, v tom případě se jedná o **podproporcionální náklady**. Nebo naopak pokud náklady rostou rychleji než objem produkce, označujeme je tzv. **nadproporcionálními náklady** (Popesko, 2009).

Fixní náklady

Fixní náklady představují takové náklady, které se nemění v určitém rozsahu prováděných výkonů. Jedná se například o odpisy budov, mzdy manažerů, nájemné, úroky z půjček, aj. (Popesko, 2009).

Smíšené náklady

Náklady, které jsou tvořeny variabilní i fixní složkou, nazýváme smíšené náklady (Popesko, 2009).

2.2.1.6 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nákladů představuje přiřazování nákladů k určitému výkonu nebo alespoň jeho části. Členění je nezbytné při sestavování kalkulace. Podle způsobu přiřazení nákladů rozlišujeme přímé a nepřímé náklady. V některých případech je ovšem velmi obtížné tyto náklady rozlišit.

Přímé náklady můžeme vztahovat k určitému druhu výkonu. Řadíme sem většinu jedincových nákladů a část režijních, které s daným výkonem souvisejí.

Nepřímé náklady se nevážou k jedné aktivitě, vznikají v souvislosti s více druhy výkonů a zabezpečují výrobu jako celek. Za nepřímé náklady můžeme považovat např. platy zaměstnanců, u nichž nelze přiřadit odpracovaný čas ke konkrétnímu výkonu. Jedná se o administrativní pracovníky aj. (Král a kol., 2010).

2.3 Kalkulace

Kalkulace napomáhají stanovení vnitropodnikových cen výkonů, k sestavování rozpočtů, ke kontrole hospodárnosti a dalším činnostem.

Kalkulaci definujeme jako způsob zjištění nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny k výrobku, službě, činnosti, operaci nebo jinak naturálně vyjádřené jednotce výkonu firmy (Popesko, 2009).

Podle Krále se pojem kalkulace užívá ve třech základních významech:

- činnost vedoucí ke zjištění či stanovení nákladů na výkon, který je přesně vymezen,
- výsledek činnosti,
- vydělitelná část informačního systému podniku, tvořící součást manažerského účetnictví (Král a kol., 2010).

Předmět kalkulace

Předmětem kalkulace se rozumí veškeré druhy dílčích i finálních výkonů, který podnik vyrábí. Je vymezen kalkulační jednicí a kalkulovaným množstvím (Král a kol., 2010).

Kalkulační jednice

Kalkulační jednice představuje konkrétní výkon, který je vymezen měrnou jednotkou a druhem, na který se náklady stanovují (Král a kol., 2010).

Kalkulované množství

Jedná se o určitý počet kalkulačních jednic, pro něž se zjišťují náklady (Král a kol., 2010).

Rozvrhová základna

Je veličina, pomocí níž se alokují společné režijní náklady jednotlivým kalkulačním předmětům. Rozvrhová základna může být vyjádřena v peněžní formě (přímé mzdy), anebo v naturálním měřítku (odpracované hodiny, strojové hodiny, počet dodávek) (Král a kol., 2010).

Kalkulační vzorec

Tento vzorec představuje strukturu, v jaké se stanovují a zjišťují náklady v podniku. Každý podnik si danou strukturu tvoří sám. Existuje tzv. typový kalkulační vzorec, podle kterého se podniky mohou řídit:

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

(Král a kol., 2010)

2.3.1 Metody kalkulace

Jedná se o způsob stanovení jednotlivých složek nákladů na kalkulační jednici. Metody jsou závislé především na předmětu kalkulace, na požadavcích kladených na strukturu a podrobnost členění nákladů a na způsobu přiřazování předmětu kalkulace.

Kalkulace dělením - nejjednodušší technika. Člení se dále na:

- prostá kalkulace dělením - používá se v případě, kdy se vyrábí jediný druh výrobku,
- stupňovitá kalkulace dělením - uplatňuje se ve fázové výrobě,
- kalkulace dělením s poměrovými čísly - používá se u výrob s několika podobnými výrobky, které mají společnou vlastnost.

Kalkulace přírážková - využívá se pro přiřazování společných nepřímých nákladů výkonům hodnotově nebo naturálně vyjádřené rozvrhové základny. Označována jako zázková kalkulace. Typy přírážkové kalkulace:

- sumační - přírážka se v této metodě zjišťuje ze vztahu mezi nepřímými náklady a jedinou rozvrhovou základnou,
- diferencovaná - využívají se různé rozvrhové základny.

Kalkulace nákladů podle elementárních procesů - metoda ABC - cílem této kalkulace je rozvrhnout režijní náklady podle příčin jejich vzniku.

Kalkulace ve sdružené výrobě - sdružená výroba je výroba, kdy vzniká v jednom technologickém postupu více druhů různých výrobků. Existují:

- odčítací metoda - tato metoda se využívá v případě, kdy je jeden z výrobků označen jako hlavní a ostatní výrobky jsou vedlejší
 - o princip spočívá v tom, že od celkových nákladů se odečtou výnosy vedlejších výrobků,
- rozčítací metoda - využívá se, pokud lze všechny výrobky označit za hlavní
 - o celkové náklady se pak rozdělují na jednotlivé výrobky pomocí poměrových čísel.

Kalkulace rozdílové - mezi tento typ kalkulace patří:

- metoda standardních nákladů - tato metoda se používá především u hromadné a sériové výroby,
- metoda normová - u této metody se předem stanoví normy přímých nákladů a následně se zjišťují odchylky a změny norem mezi předem stanovenými náklady a skutečnými náklady (Synek a kol., 2011).

2.3.2 Druhy kalkulace

Kalkulace z hlediska doby sestavování

- a) kalkulace předběžná - sestavuje se před provedením výkonu. Vychází z technicko-hospodářských norem výkonu a spotřeby.
 - propočtová kalkulace - používá se především u nových výrobků, nebo pro zpracování cenových nabídek. Jedná se spíše o orientační kalkulaci.
 - plánová kalkulace - sestavena na určité období (rok, čtvrtletí,...)
 - operativní kalkulace - většinou se sestavuje v průběhu výroby.
- b) kalkulace výsledná - sestavují se po provedení výkonu. Slouží především pro zpětné hodnocení hospodárnosti.

Kalkulace z hlediska struktury

- a) postupná kalkulace
- b) průběžná kalkulace - sestavovány v malosériové nebo kusové výrobě.

Kalkulace z hlediska úplnosti nákladů

- a) kalkulace úplných nákladů - obsahují veškeré náklady
- b) kalkulace neúplných nákladů - označuje se jako kalkulace přímých, resp. variabilních nákladů. Kalkuluje pouze přímé náklady a příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku (Synek a kol., 2011).

2.4 Metody řízení nákladů

Veškeré metody kalkulace užívané v manažerském účetnictví se snaží o zvýšení výkonnosti podniku a to formou snižování nákladů, zkvalitnění výrobků a zrychlení procesů.

2.4.1 Metoda ABC

Označována jako metoda kalkulace nákladů podle aktivit (Activity Based Costing). Umožňuje měřit přínos jednotlivých výkonů i zákazníků k podnikovému zisku a k vytvářené hodnotě. Stanovení nákladů na základě aktivit je užitečným nástrojem při určení úspor nákladů, které je možné díky zavádění nových informačních technologií nebo změnou v obchodní činnosti (Orwig a spol., 2015).

Tento způsob se používá pro přiřazování nákladů objektům měřených skutečných fyzických výkonů prováděných činností. ABC se snaží odhalit skutečné příčiny vzniku nákladů, podává informace o nákladech, činnostech, aktivitách a výkonech, které jsou využívány pro kalkulaci, ale také pro řízení činností prováděných v podniku. Na základě této metody je možno vybudovat systém řízení nákladů, tzv. ABCM (Popesko, 2009).

Jedná se o náročnou metodu především na rozsah zjišťovaných dat a dostupnost kapacit zdrojů z různých oddělení firmy. Využívá se například ve zpracovatelském průmyslu s heterogenní výrobou a montážní technologií, v obchodních firmách, bankovníctví a dopravě (Král a kol., 2010).

Metoda ABC:

- je pouze jednou z metod pro alokaci nepřímých nákladů,
- neodráží náklady na materiál či práci,
- nesnižuje výrobní náklady,
- umožňuje managementu pochopit, které produkty se spotřebovávají nejvíc,
- jedná se o metodu, která je velmi často využívána i pro měření výkonnosti podniku (Dvořáček, 2005).

Tato metoda se používá především v následujících případech:

- podnik vyrábí celou řadu produktů,
- podnik má nedostatek kapacity,
- je vysoký podíl režijních nákladů na celkových nákladech,
- produkty i výrobní proces je komplexní,
- podnik má různorodé provozní aktivity (Petřík, 2009).

Řízení podle aktivit ABM (Activity-Based Management)

Řízení podle aktivit je manažerský přístup, který vychází z metody ABC a využívá její informační přístupy.

2.4.2 Kalkulace cílových nákladů

Kalkulace cílových nákladů je označována jako činnost, jejímž cílem je zkusit veškeré možnosti snížení nákladů ve fázi výzkumu a vývoje. Smyslem je stanovit předpokládané náklady daného výkonu na základě očekávané ceny požadovaného zisku. Tato metoda je vhodná pro výrobu složitých výrobků, ve výroбах s rozsáhlým výzkumem aj. Daný způsob nám pomáhá zjistit, kolik smí produkt stát (Popesko, 2009).

Výhodou této metody je především schopnost ovlivnit náklady v předvýrobních etapách životního cyklu produktu a zlepšení spolupráce mezi jednotlivými odděleními v podniku. Nevýhodou a omezením kalkulace je, že vychází z budoucích, odhadnutých nákladů a z předpokládaného objemu produkce (Popesko, 2009).

2.4.3 Kalkulace životního cyklu výrobku

Tato kalkulace se snaží analyzovat náklady, výnosy a zisk výrobků ve všech etapách životního cyklu. Může jít o náklady na design a konstrukci výrobků, výzkum a vývoj, uvedení na trh, aj. Podle Popeska se kalkulace užívá v praxi zejména kvůli zkrácení životnosti současných výrobků, což je spojeno s nárůstem nákladů souvisejících s přípravou nových výkonů a likvidací nákladů výroby. Dále se využívá jako nástroj pro řízení činností a nákladů výzkumu a vývoje (Popesko, 2009).

Kalkulace životního cyklu bere v úvahu tyto faktory:

- délku životního cyklu výrobku,
- objem prodeje výrobku za dobu jeho životnosti,
- očekávaný vývoj ceny,
- odhad celkových nákladů spojených s výrobkem (Král a kol., 2010).

2.4.4 Metoda standardních nákladů

Metoda standardních nákladů je užívána v nákladovém a finančním účetnictví. Jedná se o metodu kontroly a řízení nákladů, jehož podstatou je metoda řízení podle odchylek. Vznikla v důsledku nárůstu mechanizace výroby. Je známá jako vědecké řízení výroby. Spočívá ve stanovení standardů (norem) pro jednotkové náklady. Standardní náklady jsou odhadovány ještě před zahájením výroby. Rozdíly vzniklé mezi skutečnými náklady a odhadovanými se nazývají odchylky. Je to nástroj řízení nákladů, který zahrnuje evidenci nákladů, kalkulace a rozpočetnictví (Popesko, & Papadaki, 2016).

2.4.5 Analýza bodu zvratu: C-V-P analýza

Bod zvratu představuje takovou úroveň výkonů podniku, při kterých dojde k úhradě fixních i variabilních nákladů. Do úrovně tohoto bodu výroby pokrývaly pouze náklady a od něhož začaly přispívat k tvorbě zisku. Je důležité tedy správně rozčlenit náklady na variabilní a fixní (Popesko, & Papadaki, 2016).

CVP analýza zkoumá vztah mezi změnami ve výstupu, změnami v celkových tržbách, nákladech a čistém zisku. To umožňuje identifikovat určitou úroveň výstupu, při které nevznikne ani zisk, ani ztráta. CVP analýza je založena na vztahu mezi objemem výkonu a tržbami, náklady a ziskem v krátkodobém horizontu, což je většinou do 1 roku (Drury, 2012).

2.5 Výkonnost

Pro úspěšné řízení podniku je důležitá analýza ekonomických jevů a procesů probíhajících v podniku neboli zkoumání výkonnosti podniku.

Jedná se o termín, který můžeme vztahovat ke spoustě činností. Ať už se jedná o finanční stránku, sportovní činnosti aj. Výkonnost podniku není synonymem účetně vykazovaných finančních výsledků, je třeba ji nacházet i v jiných oblastech - jakosti, výrobních procesech, produktivitě, vývoji nových výrobků a další.

Lze ji definovat mnoha způsoby:

Výkonnost je chápána jako charakteristika, popisující průběh vykonávání určité činnosti (Wagner, 2009).

Výkonnost lze charakterizovat také jako způsob chování organizace, jehož pomocí vykonává svoji činnosti nejlepším možným způsobem (Popesko, & Papadaki, 2016).

Činnost měření výkonnosti může být podle Wagnera (2009) posuzována ve dvou dimenzích - efektivnosti a účinnosti. Efektivnost charakterizuje výkonnost jako volbu správné činnosti, kterou vykonává. Účinnost jako vhodnost způsobu, jakým je činnost uskutečněna.

K měření výkonnosti a zkoumání podnikových cílů se nejčastěji používají klíčové ukazatele výkonnosti neboli KPI. Správně definované KPI by měly vést k neustálému zlepšování určitého procesu.

Mnoho firem měří výkonnost špatně, protože nesprávně chápou, co to je KPI. Podle Parmentera existují 3 základní druhy ukazatelů výkonnosti:

- Klíčové ukazatele výsledků = KRI (Key Result Indicators)
 - o jedná se především o finanční ukazatele,
 - o informují o tom, zda se podnikání vyvíjí správným směrem.
- Ukazatele výkonnosti = PI (Performance Indicators)
 - o jedná se o nefinanční ukazatele,
 - o informují o tom, jakým způsobem dosáhnout zvýšení výkonu.
- Klíčové ukazatele výkonnosti = KPI (Key Performance Indicators)
 - o pomáhají určit, do jaké míry se skutečnost odchyluje od plánů.
 - o musí být jasně definovány pro každou činnost, jednoduše měřitelné a měly by poskytovat pracovníkům zpětnou vazbu (Parmenter, 2007).

2.5.1 Indikátory výkonnosti

Klíčové ukazatele výkonnosti lze charakterizovat jako ukazatele výkonnosti přiřazené procesu, službě, příp. celé organizaci, které napomáhají dosáhnout předem stanovených cílů. KPI je označováno jako pomůcka pro měření výkonnosti, které odrážejí kvalitu, efektivnost a hospodárnost podniku. Tyto ukazatele jsou zaměřeny na výstup a měří výkonnost podniku v návaznosti na strategické cíle. Představují tedy jistý soubor opatření zaměřených na ty aspekty výkonu organizace, které jsou nejkritičtější pro současný i budoucí úspěch organizace. Dobře definované ukazatele by měly vést k neustálému zlepšování.

V praxi je většinou problém správně určit a použít vhodné ukazatele, proto David Parmenter definoval sedm charakteristických vlastností KPI:

- všeobecně známé - rozumí všichni zaměstnanci,
- nefinanční metriky - ukazatele KPI nejsou vyjádřeny v měně, pokud by byl ukazatel zapsán pomocí měny, stává se z něj ukazatel výsledků,
- navržené a kontrolovatelné výkonným ředitelem spolu s top-managementem,
- pozitivní dopad - pozitivní vliv na ostatní ukazatele výkonnosti,
- vytváří zodpovědnost každého jednotlivce či týmu,
- významný dopad,
- často měřené - ukazatele KPI jsou měřeny denně (Parmenter, 2007).

Veškeré ukazatele by měly splňovat podmínky SMART. Jedná se o techniku pro navrhování cílů v řízení a plánování. Každý cíl by měl být specifický, měřitelný, dosažitelný, realistický a časově sledovatelný.

KPIs mohou být stanoveny pro celý podnik, konkrétní oddělení, určitý produkt, proces, oblast nebo službu. V praxi je důležité nejdříve stanovit oblast. Poté se určí ukazatele použitelné pro dané sledování a následně se stanoví hodnoty, kterých má být v daném časovém horizontu dosaženo.

Klíčové ukazatele výkonnosti se používají především v řízení podle cílů, strategickém řízení a řízení služeb. Můžeme je rozdělit do několika skupin:

- ekonomické ukazatele (zisk na jednotku produkce, meziroční změna obratu, marže),
- ukazatele kvality,
- ukazatele výkonnosti procesů (vadnost výrobků, využití časového fondu strojů, počet zaměstnaných osob se zdravotním postižením, velikost fluktuace zaměstnanců),
- ukazatele IT služeb,
- ukazatele zásob,
- systém provázaných ukazatelů Balanced Scorecard (Parmenter, 2007).

Tvorba KPI

Manažeři nemohou sledovat veškeré důležité faktory, je proto nutné vybrat ty nejvýznamnější z hlediska zlepšování výkonnosti. Vedoucí pracovníci nemohou efektivně řídit procesy, pokud si nevytyčí tzv. kritické faktory úspěchu. Tyto kritické faktory úspěchu představují určitá měřítka podnikových cílů (Reh, 2016).

Tvorbu KPI můžeme rozdělit do 4 kroků:

- vyjasnění mise a vize podniku,
- definování strategie podniku,
- určení strategických cílů podniku,
- navázání vhodných KPI na podnikové cíle.

2.5.2 Měření výkonnosti podniku

Přístupy k měření výkonnosti podniku jsou v dnešní době nedostatečné, proto byly vyvinuty právě ukazatele KPI. Nejznámější metodou měření výkonnosti podniku je Balanced Scorecard, označována jako metoda vyváženého systému ukazatelů.

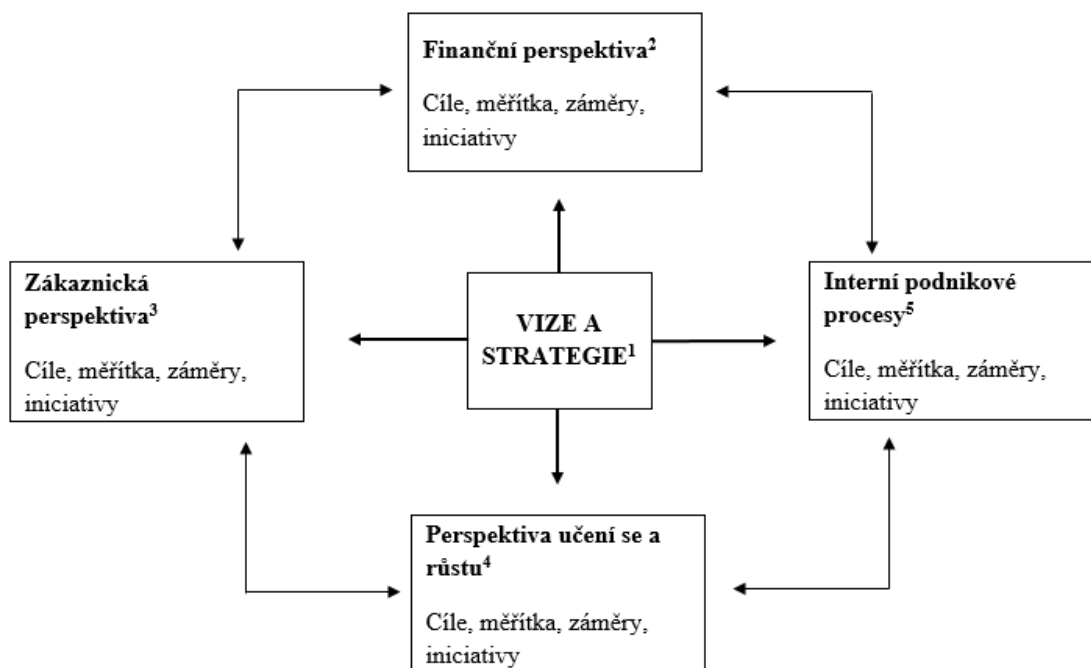
Jedná se o nepropracovanější a nejznámější přístup v oblasti výkonnosti. Koncepce tohoto modelu byla vytvořena v 90. letech 20. století americkým profesorem Kaplanem a ředitelem poradenské firmy Nortonem.

Balanced Scorecard je nástroj pro měření výkonnosti podniku vycházející z klíčových ukazatelů výkonnosti. Převádí strategie a vize podniku do souboru měřítek výkonnosti. Cíle a měřítka BSC vycházejí tedy ze strategie podniku a sledují výkonnost ze čtyř rozdílných hledisek:

- finanční hledisko,
- zákaznické hledisko,
- hledisko interních procesů,
- hledisko učení se a růstu.

Tyto čtyři hlediska tvoří rámec Balanced Scorecard. Daný systém odhaluje jisté hybné síly, které vedou k vyšší dlouhodobé výkonnosti a konkurenceschopnosti (Kaplan & Norton, 2007).

Obrázek 1: Balanced Scorecard



Zdroj: Kaplan & Norton, 2007

¹Vision and Strategy; ²Financial Perspective: Objectives, Measures, Targets, Initiatives; ³Customer Perspective: Objectives, Measures, Targets, Initiatives; ⁴Learning and Growth: Objectives, Measures, Targets, Initiatives; ⁵Internal Business Process Perspective: Objectives, Measures, Targets, Initiatives.

Finanční perspektiva

Finanční perspektiva je na nejvyšším bodě BSC a směřují do ní ostatní cíle definované v podniku. Je významná především proto, že podle většiny názorů jsou podniky schopny přežít pouze, pokud vytváří přiměřený zisk.

Do této části lze zařadit sledování nových příjmů, celkových tržeb, průměrná velikost obchodů, celkové náklady, výnosy a další činnosti, které si může vzít na starost prodejní tým (Reh, 2016).

Finanční měřítka jsou velmi důležitá, protože ukazují, kdy zavádění a realizace určité strategie podniku vedou ke zlepšení. Mezi známé ukazatele zaměřující se na toto hledisko řadíme: návratnost investic (ROI), rentabilitu vloženého kapitálu (ROCE), rentabilitu vlastního kapitálu (ROE), rentabilitu aktiv (ROA), ekonomickou přidanou hodnotu (EVA), tržní přidanou hodnotu podniku (MVA), čistý zisk, EBITDA, P/E ratio a mnoho dalších ukazatelů, čistý zisk, provozní zisková marže, aj. (Kaplan, & Norton, 2007).

Ekonomická přidaná hodnota (EVA)

Jedná se o měřítko výkonnosti, které se používá pro určení pravdivého zisku. Jestliže podnik vydělává víc, vytváří hodnotu, v opačném případě ji ničí. Růst ukazatele EVA znamená růst tržní hodnoty podniku.

$EVA = \text{čistý provozní zisk} - \text{náklady použitého kapitálu}$

$EVA > 0$ podnik je úspěšný. Tato situace znamená, že výnosy podniku pokryly odměnu investorů za podstoupené riziko.

$EVA = 0$ Hodnota, která je do podniku vložena vlastníkem, je získána zpět.

$EVA < 0$ Tento výsledek značí zmenšování majetku vlastníka, protože výnosnost investovaného kapitálu je nižší, než jsou náklady na kapitál (Kocmanová, 2013).

Mezi výhody užití ukazatele EVA patří:

- EVA odráží výkonnost podniku v Kč,
- výpočet je jednoduchý, protože jsou hlavní data ve výsledovce a v rozvaze, je možné ji použít i v malých a středních podnicích,
- kladná EVA znamená vytváření hodnoty, negativní naopak ničení hodnoty (Dvořáček, 2005).

Rentabilita vloženého kapitálu (ROCE)

Hlavním cílem v oblasti investování do podnikání je získat určitou návratnost vloženého kapitálu, což pomáhá měřit a hodnotit rentabilitu vloženého kapitálu (Marr, 2012).

Nákladovost

Ukazatel nákladovosti může být brán jako klíčový indikátor výkonnosti. Je dán jako poměr celkových nákladů k tržbám. Měl by dosahovat co možná nejnižších hodnot. Obecně slouží k vyhodnocení výše nákladů, které podnik vynaložil na dosažení, zajištění a udržení výnosů (Marek, 2009).

Zákaznická perspektiva

Tato perspektiva je pro podnik velmi důležitá. Je označována jako oblast péče o zákazníky. Podniky zde identifikují zákaznické a tržní segmenty, ve kterých budou podnikat a daná měřítko výkonnosti. Zaměřuje se na uspokojení zákazníka a zvyšování objemu prodeje a další. Klíčová měřítko zahrnují index spokojenosti zákazníků, získávání nových zákazníků, ziskovost a zapojení zákazníků, případně i relativní podíl na trhu. Patří sem

také schopnost podniku udržet si zákazníky a případné stížnosti. Zákaznická perspektiva je velmi důležitá především pro manažery, protože jim pomáhá zajistit finanční návratnost tím, že lze vymyslet strategii orientovanou na zákazníka a trh (Kaplan, & Norton, 2007).

Tato oblast klade důraz dále na loajalitu stávajících zákazníků, celkový i segmentový tržní podíl, efektivita komplexního zákaznického servisu, celková spokojenost zákazníků a další (Petřík, 2007).

Míra udržení zákazníků

Zákazníci jsou pro firmu nesmírně důležití z hlediska vydělávání peněz. Podnik by si jich měl vážit a snažit se ho udržet. Je obecně levnější snažit se uchovat stávající zákazníky než se zaměřit pouze na získávání nových (Marr, 2012).

Net promoter score (NPS)

Jedná se o metodu měření loajality zákazníků firmy a současně je to metoda pro získání a použití zpětné vazby za účelem zvýšení výkonnosti podniku. Tuto metodu používají především podniky na burze. NPS se provádí průzkumem a odpovídá na otázku, zda by zákazníci doporučili firmu svým přátelům (Marr, 2014).

Tato metoda je založena na předpokladu rozdělení zákazníků do 3 skupin:

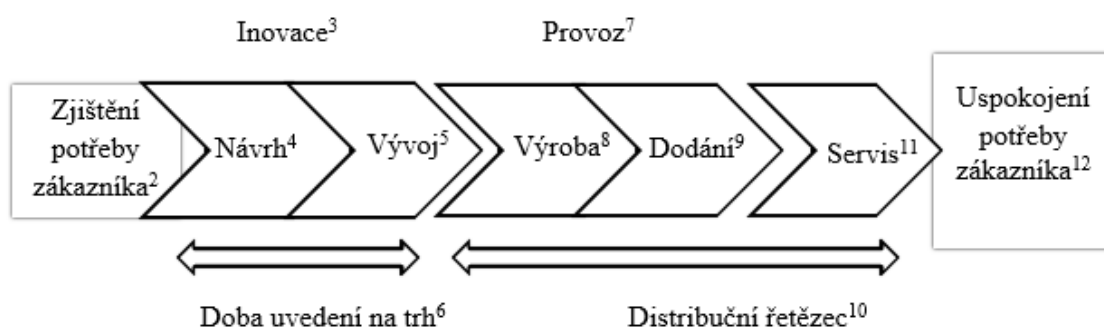
- podporovatelé,
- pasivní zákazníci,
- pomluvači (Marr, 2014).

Interní podnikové procesy

Oblast podnikových procesů se zabývá především efektivitou vnitřních procesů. Tato efektivita zahrnuje podporu produktivních a eliminaci neproduktivních procesů (Petřík, 2007).

V perspektivě podnikových procesů je nutné vybrat ty procesy, které jsou kritické a důležité z hlediska dosažení požadovaných cílů. Vyvíjí se až poté, co se určí cíle finanční a zákaznické perspektivy. Každý podnik si stanovuje sám skupinu procesů, které vedou k vytváření hodnoty a dosahování požadovaných finančních výsledků. Příklad řetězce procesů je na následujícím obrázku.

Obrázek 2: Perspektiva interních podnikových procesů¹



Zdroj: Kaplan & Norton, 2007

¹The Internal-Business-Process Value-Chain Perspective, ²Customer Need Identified, ³Innovation, ⁴Design, develop, ⁵Time-to-Market, ⁶Operations, ⁷Make, Market, ⁸Supply Chain, ⁹Service, ¹⁰Customer need Satisfied.

Mezi nejpoužívanější ukazatele v oblasti interních procesů patří:

- míra využití kapacity,
- harmonogram projektu a odchylky od stanoveného plánu,
- index kvality (zkoumá, zda je kvalita zboží či služby tak vysoko, jak zákazníci očekávají),
- objednávací doba cyklu - tato doba představuje čas, který uplyne od objednávky zákazníka až po dobu doručení produktu či služby (Marr, 2014).

Perspektiva učení se a růstu

Poslední perspektiva vytváří měřítka a cíle podporující učení se a růst. Zaměřuje se na neustálé vytváření hodnoty, což vychází ze základních zdrojů:

- lidský kapitál - kreativita, znalosti a dovednosti zaměstnanců,
- organizační kapitál - týmová práce,
- informační kapitál - informační systémy, databáze.

Podnik tedy musí neustále investovat do zlepšení informační technologie, rekvalifikace zaměstnanců, zlepšení podnikových procesů, inovace atd. (Kaplan, & Norton, 2007).

Při plnění cílů prostřednictvím této perspektivy je nutné, aby se podnik zaměřil i na spokojenost zaměstnanců, jejich loajalitu a dovednosti. Zaměstnanci musí být také dobře informováni, což zabezpečují kvalitní a zdokonalující se informační systémy a schopnost spolupráce (Kaplan, & Norton, 2007).

3. Metodika

Cílem této práce je analýza řízení nákladů v souvislosti s řízením výkonnosti podniku, zhodnocení řízení nákladů v konkrétním podniku a návrh opatření na zlepšení modelu řízení. Dále je zde nutné navrhnout klíčové indikátory výkonnosti.

V diplomové práci jsou použity metody pozorování, sběru a hodnocení dat. Teoretická část byla vypracována na základě analýzy odborné literatury týkající se daného tématu. Jednotlivé kapitoly se věnovaly vysvětlení základních pojmů, definici nákladů, členění nákladů, byly popsány metody a druhy kalkulací a další pojmy týkající se tematiky kalkulace. Dále byla vymezena definice výkonnosti, klíčových ukazatelů výkonnosti a metoda Balanced Scorecard. Některé skutečnosti vymezené v těchto kapitolách budou použity v praktické části.

Praktická část bude vypracována na základě analýzy, vlastního pozorování, zkoumání, sběru dat a komunikace s podnikem. Budou zde využity externí, veřejně dostupná data i interní data.

Na začátku této práce bude představen podnik MOTOR JIKOV Group a.s. především z hlediska současnosti a organizační struktury.

Další část se bude týkat jednoho z dceřiných podniků. Dojde zde k vymezení finanční situace podniku v průběhu posledních 5 let. Poté bude následovat analýza způsobu řízení nákladů podniku a vymezení odchylek nákladů v roce 2015. Práce bude obsahovat také příklad kalkulace jednoho z výrobků.

Pro výpočet odchylky bude použit následující vzorec:

$$\text{Odchylka} = N_{sk} - N_{pl} \quad (1)$$

$$\text{Náklady skutečné (Nsk)} > \text{náklady plánované (Npl)} = \text{negativní odchylka} \quad (2)$$

$$\text{Náklady skutečné (Nsk)} < \text{náklady plánované (Npl)} = \text{pozitivní odchylka} \quad (3)$$

Závěr praktické části se týká výkonnosti podniku. Tato výkonnost bude hodnocena na základě aplikace klíčových ukazatelů výkonnosti, které budou navrženy dle nabytých informací a znalostí. Při aplikaci KPI ukazatelů budou použity především položky nákladů v souvislosti s cílem práce.

Navržené klíčové ukazatele budou vypočítány podle následujících vzorců:

$$\frac{\text{celková aktiva}}{\text{mzdové náklady}} \quad (4)$$

$$\frac{\text{čistý zisk}}{\text{počet pracovníků}} \quad (5)$$

$$\frac{\text{počet zákazníků}}{\text{počet zaměstnanců}} \quad (6)$$

$$\frac{\text{provozní náklady}}{\text{odběratelé}} \quad (7)$$

$$\frac{\text{režijní náklady}}{\text{počet zaměstnanců}} \quad (8)$$

$$\frac{\text{režijní náklady}}{\text{celkové tržby}} \quad (9)$$

$$\frac{\text{náklady na školení}}{\text{provozní náklady}} \quad (10)$$

$$\frac{\text{provozní náklady}}{\text{počet zaměstnanců}} \quad (11)$$

$$\frac{\text{odpisy}}{\text{výnosy celkem}} \quad (12)$$

$$\frac{\text{výkonová spotřeba}}{\text{výnosy celkem}} \quad (13)$$

$$\text{Nákladovost} = \frac{\text{náklady celkem}}{\text{výnosy celkem}} \quad (14)$$

$$\text{Nákladovost tržeb} = \frac{\text{celkové náklady}}{\text{tržby}} \quad (15)$$

$$\text{Rentabilita nákladů} = \frac{\text{zisk}}{\text{celkové náklady}} \quad (16)$$

$$\text{ROCE} = \frac{\text{EBIT}}{(\text{vlastní kapitál} + \text{rezervy} + \text{dlouhodobé závazky})} \quad (17)$$

V závěrečné části práce budou shrnuty zjištěné poznatky. Zhodnocení a návrh na zlepšení systému řízení nákladů v souvislosti s řízením výkonnosti podniku bude popsán také v této části.

4. Praktická část

4.1 Základní údaje o podniku

Obchodní podnik: MOTOR JIKOV Group a.s.

Sídlo: Kněžskodvorská 2277/26, České Budějovice 3,
370 04 České Budějovice

IČ: 625 25 182

Právní forma: Akciová společnost

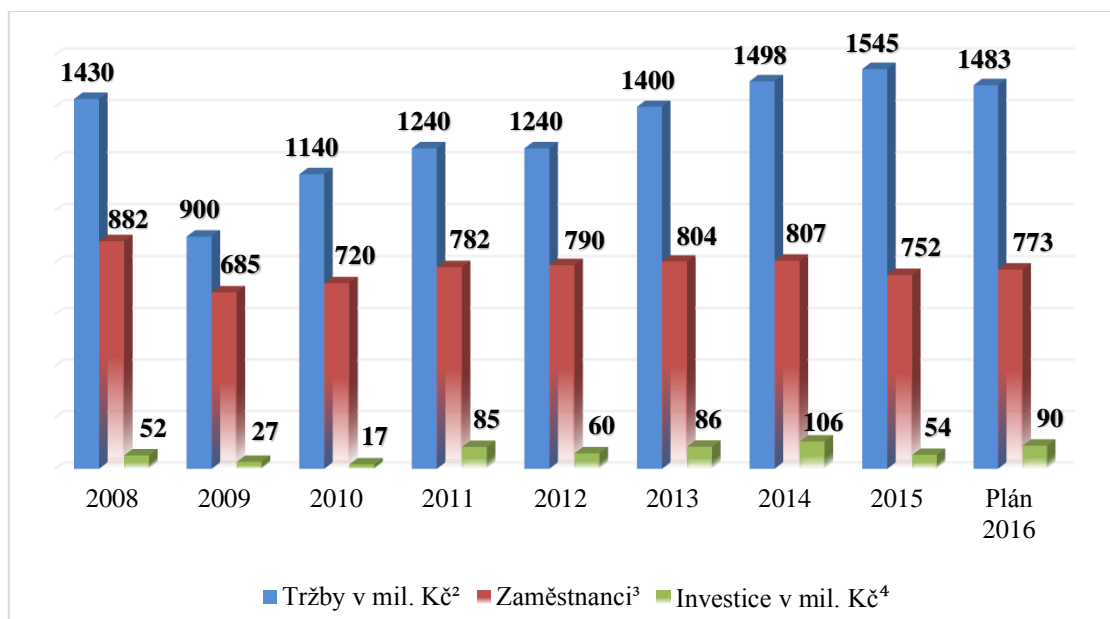
Základní kapitál: 4 000 000,- Kč

Tento podnik byl založen již v roce 1899 a za více než sto let prošel mnoha etapami, které měly důležitý dopad na vývoj účetní jednotky. V současnosti MOTOR JIKOV GROUP podniká v oborech slévárenství, obrábění, montážích a podpůrných procesů se zaměřením na automobilový a spotřební průmysl. Je matkou čtyř dceřiných podniků: MOTOR JIKOV Strojírenská a.s., MOTOR JIKOV Slévárna a.s., MOTOR JIKOV Fostron a.s. a MOTOR JIKOV GREEN a.s.

Mezi významné partnery v dnešní době můžeme zařadit podniky Robert Bosch, Brano, Honeywell, Tünkers, Scania a další.

Na následujícím grafu 1 lze vidět ukazatele, které podnik považuje za jedny z nejdůležitějších. Patří sem tržby, zaměstnanci a investice firmy. Značný nárůst tržeb lze vidět především v posledních letech vlivem růstu počtu zakázek.

Graf 1: Hlavní ekonomické ukazatele podniku¹

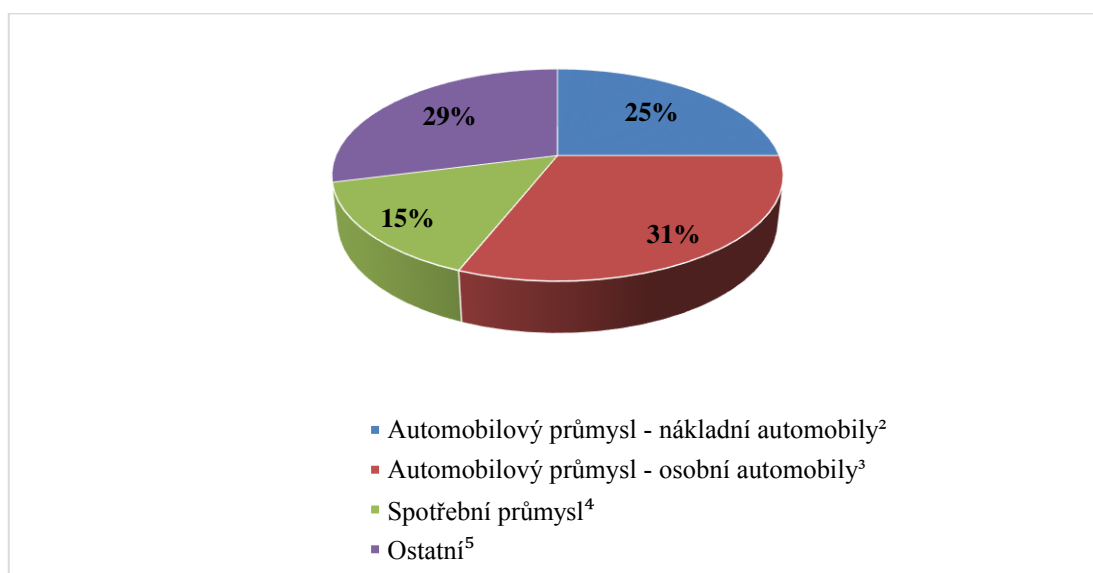


Zdroj: MOTOR JIKOV, vlastní zpracování

¹The main economic indicators of the company; ²Revenues in millions of CZK; ³Employees; ⁴Investment in millions of CZK.

V grafu 2 jsou zobrazeny tržby dle odvětví. Lze si povšimnout, že největší podíl na tržbách má právě automobilový průmysl, především osobní automobily.

Graf 2: Tržby dle odvětví roku 2015¹

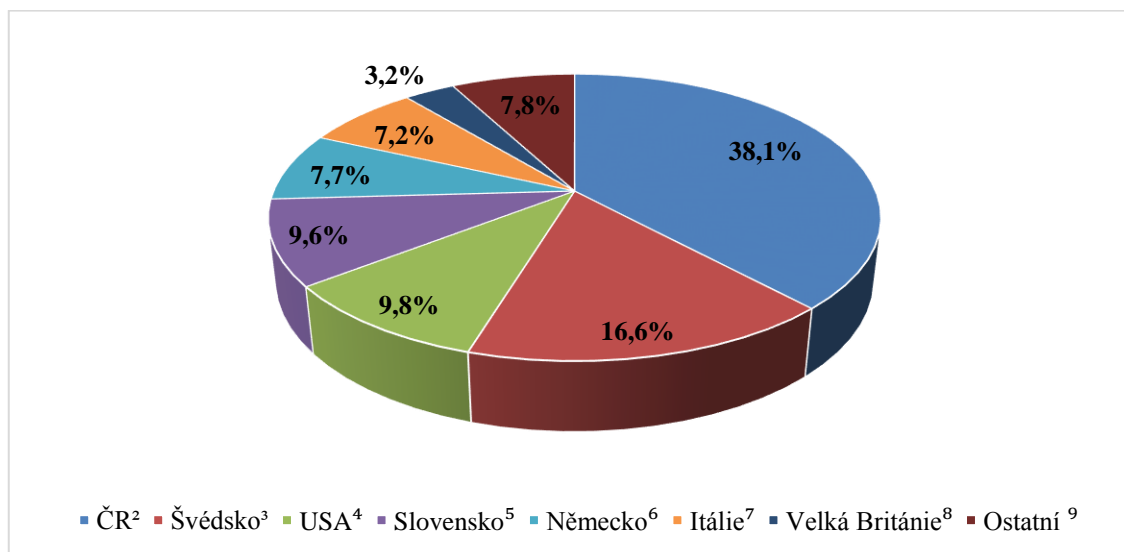


Zdroj: MOTOR JIKOV, vlastní zpracování

¹Revenue by industry in 2015; ²Automobile industry – trucks; ³Automobile industry – cars; ⁴Consumer industry; ⁵Other.

Podíl států na tržbách podniku lze vidět v grafu 3. Největším odběratelem je samozřejmě Česká republika, hned za ní se řadí Švédsko a třetí místo patří USA.

Graf 3: Tržby dle státu¹



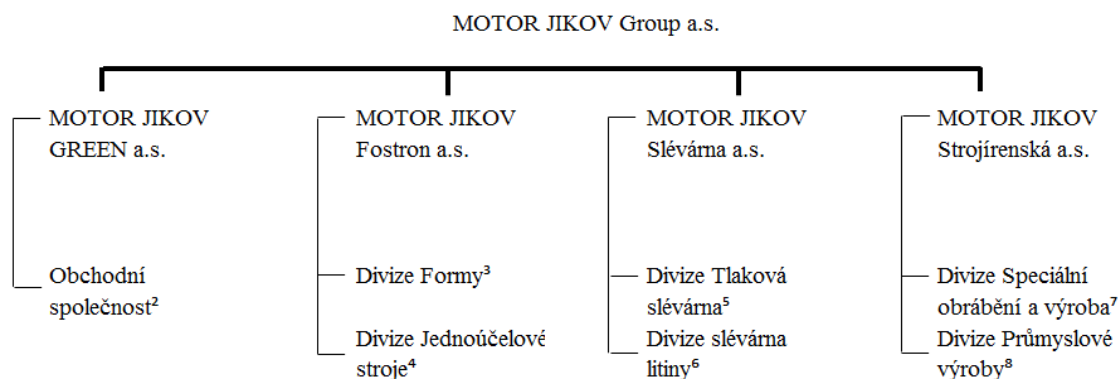
Zdroj: MOTOR JIKOV, vlastní zpracování

¹Revenues according to the state; ²The Czech Republic; ³Sweden; ⁴The USA; ⁵Slovakia; ⁶Germany; ⁷Italy; ⁸The Great Britain; ⁹Other.

4.2 Organizační struktura a výrobné portfolio

Podnik má organizační strukturu sestavenou následovně. Na vrcholu je MOTOR JIKOV GROUP a.s. Jedná se o mateřský podnik, jehož předmětem podnikání je poskytování služeb dceřiným firmám (v oblasti podnikatelské, finanční, ekonomické, personální, investiční, organizační a marketingové). Na další úrovni jsou jednotlivé dceřiné podniky.

Schéma 1: Organizační struktura¹



Zdroj: MOTOR JIKOV, vlastní zpracování

¹Organisational structure; ²Trading Company; ³Tool shop Division; ⁴Single-purpose machines Division; ⁵Die-casting Division; ⁶Iron foundry Division; ⁷Special machining and production Division; ⁸Industrial products Division.

MOTOR JIKOV GREEN a.s. je distributorem produktů podniku Briggs, & Stratton pod značkami MURRAY, SIMPLICITY a SNAPPER. Tento podnik je také výhradním distributorem 3. největšího světového výrobce, japonské firmy YAMABIKO, pod značkami ECHO, SHINDAIWA a produktů AGAMA, FISKARS, WORLD a dalších vlastních produktů.

MOTOR JIKOV Fostron a.s. řeší specifické požadavky zákazníků z automobilového průmyslu a jiných průmyslových sektorů. Člení se dále na Divizi Formy a Divizi Jednoúčelové stroje. Divize Formy se zaměřuje na tlakové formy a ostříhovací nástroje. Divize Jednoúčelové stroje se specializuje na montážní linky, obráběcí linky, zkoušení zařízení a jiné.

MOTOR JIKOV Slévárna a.s. se dělí na Divizi Slévárny litiny a Divizi Tlakové slévárny, které se zaměřují na výrobu odlitků pro automobilový, stavební a strojírenský průmysl, obráběcí a zemědělské stroje.

MOTOR JIKOV Strojírenská a.s. vyrábí komponenty pro golfová vozidla, manipulační techniku, spotřební techniku, nákladní automobily, hydraulické systémy a další. Člení se na další dvě divize. Jedná se o Divizi Speciální obrábění a výroba (např. komponenty nákladních a osobních automobilů, aj.) a Divizi Průmyslové výroby (montáže a testování převodovek, podvozků i další vybavení pro automobily).

5. Řízení nákladů

V následující části bude provedena především analýza nákladů a to pouze jednoho z dceřiných podniků. Jedná se o MOTOR JIKOV Fostron a.s., který byl založen v roce 2000. Na základním kapitálu podniku se podílí 100 % MOTOR JIKOV Group a.s., který vlastní 52 963 ks kmenových akcií ve jmenovité hodnotě 1 000,- Kč v listinné podobě.

5.1 Finanční charakteristika podniku

Charakteristika podniku MOTOR JIKOV Fostron a.s. z hlediska majetku a zdrojů, nákladů a výnosů můžeme vidět v následujících tabulkách. Je zobrazen vývoj za roky 2011 - 2015. Data za rok 2016 v době vypracování práce nejsou zpracována.

Přehled majetku a zdrojů podniku

V tabulce 1 jsou uvedeny informace o aktivech a pasivech, které byly čerpány z výročních zpráv podniku za jednotlivé roky. Z tabulky je zřejmé, že aktiva začínají, po značném poklesu v roce 2012, růst. Tento pokles byl způsoben především uhrazením pohledávek od odběratelů. V současné době dochází opět k růstu a to především díky oběžnému majetku, což může být zapříčiněno zvýšenou poptávkou po produktech firmy.

Tabulka 1: Vybrané ukazatele rozvahy v letech 2011 - 2015 (v tis. Kč)¹

Položka ²	Rok ³				
	2011	2012	2013	2014	2015
AKTIVA CELKEM⁴	196 996	131 445	132 761	146 778	167 411
Dlouhodobý majetek⁵	32 844	48 008	49 830	43 895	38 272
DNM ⁶	0	0	715	719	410
DHM ⁷	32 844	48 008	49 115	43 176	37 862
Oběžná aktiva⁸	163 946	83 177	82 708	102 657	128 940
Zásoby ⁹	27 343	39 427	40 788	38 794	49 964
Krátkodobé pohledávky ¹⁰	136 055	43 288	41 516	63 353	78 492
Krátkodobý finanční majetek ¹¹	548	462	404	510	484
Časové rozlišení¹²	206	260	223	226	199

Položka ²	Rok ³				
	2011	2012	2013	2014	2015
PASIVA CELKEM¹³	196 996	131 445	132 761	146 778	167 411
Vlastní kapitál¹⁴	53 206	51 327	47 278	60 135	65 473
Základní kapitál ¹⁵	52 963	52 963	52 963	52 963	52 963
Kapitálové fondy ¹⁶	-2 325	302	2	1 068	1 068
Fondy ze zisku ¹⁷	794	1 170	1 114	0	57
VH min. let ¹⁸	-3 662	1 160	-3 404	-6 801	5 741
VH běžného období ¹⁹	5 436	-4 268	-3 397	12 905	5 644
Cizí zdroje²⁰	143 790	80 118	85 483	86 643	101 938
Rezervy ²¹	3 342	665	665	705	0
Dlouhodobé závazky ²²	3 220	1 662	734	1 431	2 291
Krátkodobé závazky ²³	137 228	77 791	84 084	84 507	99 647
Bankovní úvěry a výpomoci ²⁴	0	0	0	0	0
Časové rozlišení²⁵	0	0	0	0	0

Zdroj: výroční zprávy podniku, vlastní zpracování

¹Selected indicators of Balance Sheet in years 2011 – 2015 (In thousands of CZK); ²Item; ³Year; ⁴Total assets; ⁵Fixed assets; ⁶Intangible fixed assets; ⁷Tangible fixed assets; ⁸Current assets; ⁹Inventory; ¹⁰Short-term receivables; ¹¹Short-term financial assets; ¹²Accruals; ¹³Total liabilities; ¹⁴Equity; ¹⁵Registered capital; ¹⁶Capital funds; ¹⁷Retained earnings; ¹⁸Profit/loss - previous years; ¹⁹Profit/loss - current year; ²⁰Other sources; ²¹Reserves; ²²Long-term payables; ²³Short-term payables; ²⁴Bank loans and financial accommodations; ²⁵Accruals.

Výkaz zisku a ztráty

Dále si zobrazíme výsledky hospodaření za jednotlivé roky. V zobrazeném přehledu nákladů, výnosů a výsledku hospodaření je zajímavý hlavně výrazný růst zisku v roce 2014. Nejvíce to ovlivnil právě provozní výsledek hospodaření, který je zvýšen díky výkonům podniku a přidané hodnotě.

Tabulka 2: Vybrané ukazatele výkazu zisku a ztráty v letech 2011 - 2015 (v tis. Kč)¹

Položka ²	Rok ³				
	2011	2012	2013	2014	2015
Tržby za prodej zboží ⁴	0	0	0	0	0
Náklady na prodané zboží ⁵	0	0	0	0	0
Obchodní marže ⁶	0	0	0	0	0
Výkony ⁷	125 194	126 761	123 841	156 930	154 182
Výkonová spotřeba ⁸	72 503	82 980	75 755	86 105	88 675
Přidaná hodnota ⁹	52 691	43 781	48 086	70 825	65 507
Osobní náklady ¹⁰	41 318	46 146	44 088	49 349	49 741
Daně a poplatky ¹¹	63	64	62	57	63
Odpisy ¹²	3 246	4 012	6 157	7 044	6 971
Tržby z prodeje DM a materiálu ¹³	466	693	863	474	307
ZC prodaného DM a materiálu ¹⁴	115	168	723	324	181
ZS rezerv a opravných položek ¹⁵	-3 985	-2 164	72	87	-1 327
Ostatní provozní výnosy ¹⁶	246	1 298	1 975	3 364	3 442
Ostatní provozní náklady ¹⁷	1 172	1 626	1 236	2 369	4 353
Provozní VH¹⁸	11 474	-4 080	-1 414	15 433	9 274
Tržby z prodeje CP a podílů ¹⁹	0	0	0	0	0
Prodané CP a podíly ²⁰	0	0	0	0	0
Výnosové úroky ²¹	277	92	0	0	0
Nákladové úroky ²²	4 244	4 172	2 036	1 646	2 083
Ostatní finanční výnosy ²³	4 105	5 792	2 270	483	704
Ostatní finanční náklady ²⁴	4 653	3 672	3 144	628	1 323
Finanční VH²⁵	-4 515	-1 960	-2 910	-1 791	-2 702
Daň z příjmů za běžnou činnost ²⁶	1 522	-1 772	-927	737	928
VH za běžnou činnost²⁷	5 437	-4 268	-3 397	12 905	5 644
Mimořádné výnosy ²⁸	0	0	0	0	0
Mimořádné náklady ²⁹	0	0	0	0	0
Mimořádný VH ³⁰	0	0	0	0	0
VH za účetní období³¹	5 437	-4 268	-3 397	12 905	5 644
VH za účetní období před zdaněním³²	6 959	-6 040	-4 324	13 642	6 572

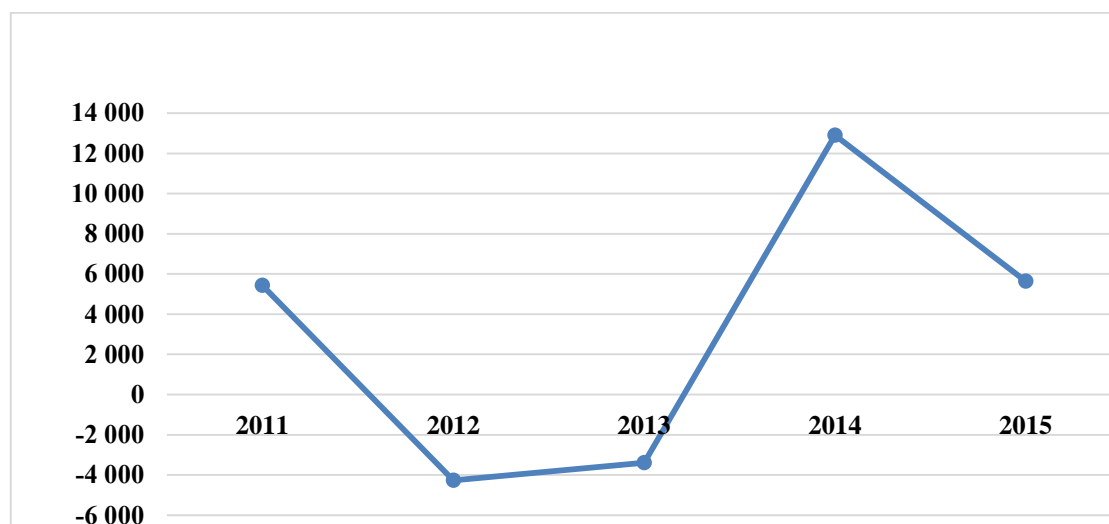
Zdroj: výroční zprávy podniku, vlastní zpracování

¹Selected indicators of Profit and Loss Statement in years 2011 - 2015 (In thousands of CZK); ²Item; ³Year; ⁴Revenues from sold goods; ⁵Expenses on sold goods; ⁶Sale margin; ⁷Production; ⁸Production consumption; ⁹Added value; ¹⁰Personnel expenses; ¹¹Taxes and fees; ¹²Depreciations of intangible and tangible assets; ¹³Revenues from disposals of fixed assets and materials; ¹⁴Net book value of disposed fixed assets and materials; ¹⁵Change in operating reserves and adjustments; ¹⁶Other operating revenues; ¹⁷Other operating expenses; ¹⁸Operating profit/loss; ¹⁹Revenues from sales of securities and ownership interests; ²⁰Sold securities and ownership interests; ²¹Interest revenues; ²²Interest expenses; ²³Other financial revenues; ²⁴Other financial expenses; ²⁵Profit/loss from financial operations; ²⁶Income tax on ordinary income;

²⁷Operating profit/loss ordinary activity; ²⁸Extraordinary revenues; ²⁹Extraordinary expenses; ³⁰Operating profit/loss extraordinary activity; ³¹Profit/loss of current accounting period; ³²Profit/loss before tax.

Pro lepší přehled výsledku hospodaření je na následujícím grafu 4 zobrazen vývoj v letech 2011 - 2015. Na ose x jsou zobrazeny roky a na ose y hodnoty výsledku hospodaření v tisících Kč. V roce 2012 podnik zaznamenala významný pokles o zhruba 78 %, který byl zapříčiněn převážně růstem osobních nákladů (výrazný nárůst zaměstnanců firmy) a výrazným poklesem přidané hodnoty, která není schopna pokrýt osobní náklady (produktivita práce není dostatečná na vytvoření hodnoty). Naopak obrovský růst výsledku hospodaření zaznamenal podnik v roce 2014. Tento růst byl zapříčiněn větším množstvím zakázek, ale především tím, že veškeré zakázky byly splněny v čase a plynule na sebe navazovaly.

Graf 4: Výsledek hospodaření v letech 2011 - 2015¹



Zdroj: výroční zprávy podniku, vlastní zpracování

¹Profit/loss in years 2011 – 2015.

Analýzu části výkazu zisku a ztráty zobrazuje tabulka 3. Položky nákladů jsou vyjádřeny procentním podílem k celkovým nákladům. Celkové náklady podniku jsou v průměru za zde sledovaných 5 let 139 390 tis. Kč. Nejvýznamnější položku nákladů tvoří výkonová spotřeba. Tato položka obsahuje především náklady týkající se spotřebovaného materiálu, energie, oprav, cestovního a další. Velikost výkonové spotřeby se odvíjí od počtu zakázek podniku.

Osobní náklady tvoří další velmi významnou položku. Je způsobena počtem zaměstnanců.

Tabulka 3: Analýza nákladů v letech 2011 - 2015¹

	2011	2012	2013	2014	2015
NÁKLADY CELKEM²	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %
Výkonová spotřeba ³	58,79 %	58,99 %	56,84 %	58,33 %	58,31 %
Osobní náklady ⁴	33,50 %	32,80 %	33,08 %	33,43 %	32,71 %
Daně a poplatky ⁵	0,05 %	0,05 %	0,05 %	0,04 %	0,04 %
Odpisy ⁶	2,63 %	2,85 %	4,62 %	4,77 %	4,58 %
ZC prodaného DM a materiálu ⁷	0,09 %	0,12 %	0,54 %	0,22 %	0,12 %
ZS rezerv a opravných položek ⁸	-3,23 %	-1,54 %	0,05 %	0,06 %	-0,87 %
Ostatní provozní náklady ⁹	0,95 %	1,16 %	0,93 %	1,60 %	2,86 %
Nákladové úroky ¹⁰	3,44 %	2,97 %	1,53 %	1,12 %	1,37 %
Ostatní finanční náklady ¹¹	3,77 %	2,61 %	2,36 %	0,43 %	0,87 %

Zdroj: výroční zprávy podniku, vlastní zpracování

¹Cost analysis in years 2011 – 2015; ²Total costs; ³Production consumption; ⁴Personnel expenses; ⁵Taxes and fees; ⁶Depreciations of intangible and tangible assets; ⁷Net book value of disposed fixed assets and materials; ⁸Change in operating reserves and adjustments; ⁹Other operating expenses; ¹⁰Interest expenses; ¹¹Other financial expenses.

Z tabulky 4 je zřejmé, že k výraznému rozvoji podniku z hlediska počtu zaměstnanců došlo v roce 2012, což mělo významný dopad na výsledek hospodaření, jak již bylo zmíněno. Tato změna byla způsobena zvětšením výroby a změnou výrobních procesů, které si vyžádaly jisté komplikace a zpoždění výrobního procesu.

Tabulka 4: Průměrný počet zaměstnanců podniku a související osobní náklady v letech 2011 - 2015 (v tis. Kč)¹

	2011	2012	2013	2014	2015
Celkový počet zaměstnanců ²	88	99	103	102	101
Mzdy ³	29 549	33 629	32 022	35 823	36 401
Sociální zabezpečení ⁴	10 168	11 082	10 522	11 656	11 757
Odměny členům orgánů společ. ⁵	576	357	360	381	367
Sociální náklady ⁶	1 025	1 078	1 183	1 489	1 216
Celkem⁷	41 318	46 146	44 087	49 349	49 741

Zdroj: výroční zprávy podniku, vlastní zpracování

¹The average number of employees related personnel expenses in years 2011 – 2015 (In thousands of CZK);

²The total number of employees; ³Wages; ⁴Social security; ⁵Remuneration of board members; ⁶Other social expenses; ⁷Generally.

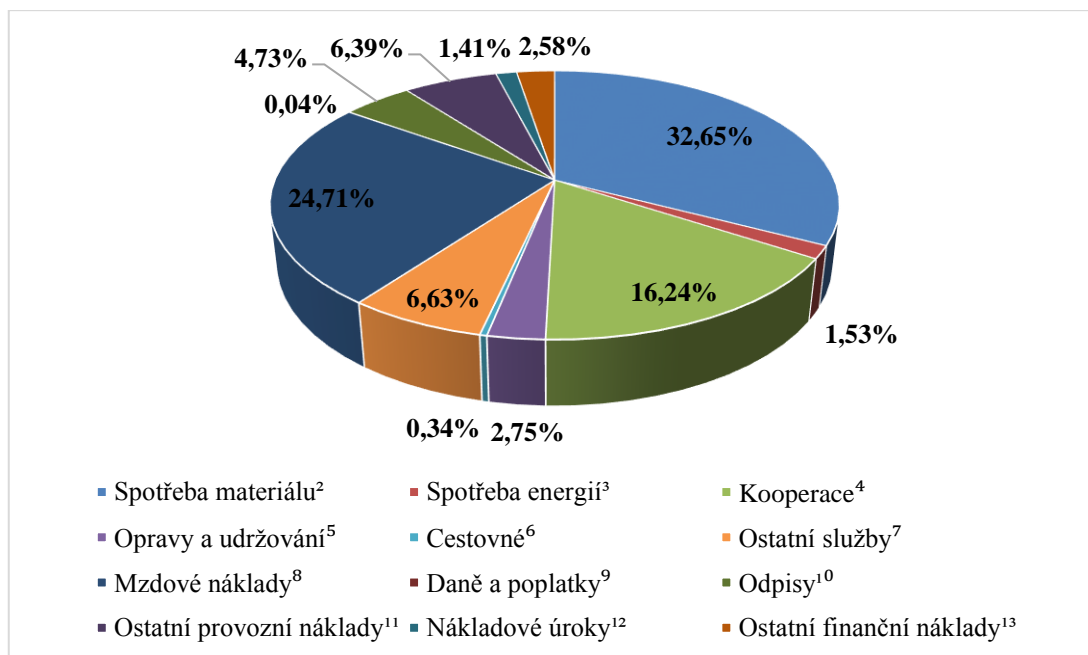
5.2 Analýza nákladů

V této části se zaměříme na analýzu nákladů jednoho z dceřiných podniků. Analýza nákladů bude provedena na základě údajů získaných od firmy, externích zdrojů a vlastních poznatků. Dceřiný podnik MOTOR JIKOV Fostron a.s. člení náklady druhově a dále je k účtům vedena analytika.

5.2.1 Struktura nákladů

Graf 5 zobrazuje hodnoty podnikových nákladů, které byly vyhodnoceny na základě interní vnitropodnikové výsledovky. Je zde zřejmé, že největší podíl zabírají právě spotřební náklady a mzdové náklady.

Graf 5: Struktura nákladů¹



Zdroj: interní zdroje podniku, vlastní zpracování

¹Structure of cost; ²Consumption of material; ³Consumption of energy; ⁴Cooperation; ⁵Services; ⁶Travel cost; ⁷Other services; ⁸Wage cost; ⁹Taxes and fees; ¹⁰Depreciations of intangible and tangible assets; ¹¹Other operating expenses; ¹²Interest expenses; ¹³Other financial expenses.

Spotřební náklady tvoří zhruba 32,65 % celkových nákladů. Mezi tyto náklady můžeme zařadit jednotlivé součástky nutné k výrobě jednoúčelových strojů a robotizovaných výrobních linek, různé stavební prvky a další.

Důležitou položkou jsou mzdové náklady. Jedná se o druhou největší položku, protože podnik zaměstnává průměrně 101 zaměstnanců dle posledních výsledků. Zahrnuje se sem vyplácení odměn za práci zaměstnancům v pracovním poměru, podíly na zisku aj.

Velmi významnou část nákladů tvoří v tomto podniku kooperace. Jedná se o vykonávání určité činnosti nutné k výrobě zakázky jinou divizí.

5.2.2 Evidence nákladů

Podnik dodržuje Zákon o účetnictví, využívá účetní osnovu pro podnikatele. K jednotlivým syntetickým účtům si podnik v rámci účtové osnovy vytvořil analytickou evidenci, která umožňuje snazší zachycení, sledování a řízení nákladů. Jak již bylo řečeno, podnik využívá druhové členění nákladů.

Evidence spotřeby materiálu

Spotřeba materiálu je evidována na účtu 501 - Spotřeba materiálu. Podnik tento účet člení pomocí analytiky. Rozlišuje zde především přímý materiál (materiál důležitý pro výrobu zakázek), nářadí, režijní spotřebu materiálu (např. kancelářské potřeby) a další. Členění pomocí analytiky vypadá následovně:

501.1 - Přímý materiál

501.2 - Nářadí

501.4 - Režijní materiál

Evidence ostatních služeb

Další analytické členění podnik používá především u účtu 518 - Ostatní služby. Je důležité k rozlišení nákladů na školení zaměstnanců, faktury za telefon, internetové služby, účetní služby, reklamní služby a další.

518.1 - Výrobní služby

518.4 - Správní služby

518.5 - Služby správa nemovitostí

518.7 - Audity, revize, školení

518.9 - Služby nedaňové

5.2.3 Analýza odchylek

Stanovení plánů nákladů

Podnik pro plánování nákladů nemá stanovené normy ani limity.

Tento podnik využívá pro plánování nákladů pouze kvalifikovaný odhad. Ten je stanovený na možnosti průchodnosti množství zakázek konstrukcí a výrobou a možnosti dosažení cen za zakázky. Ke kvalifikovanému odhadu se stanovuje ještě odhad nákladů dle strojů, počtu pracovníků, obvyklých režijních nákladů. V těchto odhadech je přihlíženo i k nákladům vynaložených v předchozích letech.

Odchylky

Během procesu výroby může dojít k neočekávaným změnám, které zvýší nebo naopak sníží náklady na výrobu a konečnou cenu.

Odchylky podnik vyhodnocuje pravidelně, a to vždy měsíčně. Zkoumá, které náklady byly překročeny, které se nedočerpaly a jaké k tomu byly důvody. Mohlo to být způsobeno nerovnoměrností výroby nebo nutností kooperace. Kooperace je zadání výroby či určitých operací externě.

Obecně může být odchylka způsobena např.:

- objemem výkonů,
- variabilními náklady,
- fixními náklady,
- prodejní cenou a dalšími způsoby.

Většina podniků u vyhodnocení odchylek využívá jisté metody k určení odpovědnosti zaměstnanců za vznik odchylek. Někdy se užívají systémy motivačních srážek ze mzdy, což v tomto případě neplatí. Při složité zakázkové výrobě by to tvořilo spíše více komplikací. Na základě toho existuje opačný systém, kdy se vypisují například mimořádné odměny za dokončení v termínu bez velkých odchylek.

Odchylka celkových nákladů

Odchylku celkových nákladů podnik zjišťuje na základě vnitropodnikové výsledovky, kdy vždy na začátku roku stanoví plánované náklady a na konci roku je porovnává dle účetnictví se skutečně vynaloženými náklady.

Celková odchylka je vypočtena jako rozdíl nákladů skutečných, které jsou za rok 2015 ve výši 152 992 tis. Kč a plánovaných ve výši 149 736 tis. Kč. Rozdíl celkových nákladů je tedy 3 256 tis. Kč, což označujeme jako negativní odchylku ve výši zhruba 2 %. Z toho vyplývá, že bylo vynaloženo více nákladů, než kolik se předpokládalo. Pro zjištění příčiny odchylky celkových nákladů je nutné stanovit odchylky jednotlivých nákladů. Tato negativní odchylka je v tomto případě způsobena především nepředvídatelnými událostmi, které vyžadovaly opravy strojů.

Odchylka spotřeby materiálu a energie.

Skutečné náklady jsou zachyceny v účetnictví, zatímco standardní stanovuje podnik na základě kvalifikovaného odhadu. Do spotřeby materiálu se řadí přímý materiál, náradí, režijní náklady a další. Spotřeba energie se dělí na několik částí. Jedna část se může týkat elektřiny, která je nutná k fungování výrobních zařízení (můžeme říci, že se jedná o variabilní náklad), další část může být elektrická energie čerpána na osvětlení (fixní náklad).

Podle vnitropodnikové výsledovky byl v roce 2015 plán spotřeby materiálu a energie stanoven na 79 220 tis. Kč a skutečnost byla vyčíslena na 77 952 tis. Kč. Dle výpočtu podnik vydal na přímý materiál a energii o 1 268 tis. Kč méně než bylo plánováno, což je zhruba o 1,6 % méně. Můžeme tento rozdíl vyhodnotit jako pozitivní odchylku, která byla způsobena změnou objemu produkce, což vedlo ke snížení variabilních nákladů.

Pro zajímavost lze vyhodnotit také odchylku z roku 2014, kdy plánované náklady účtu 501 a 502 byly 73 449 tis. Kč a skutečnost byla vyčíslena na 75 787 tis. Kč. V tomto roce byl rozdíl 2 338 tis. Kč, který lze vyhodnotit jako negativní odchylku, kdy skutečné náklady jsou větší než plánované. To bylo způsobeno větší spotřebou výrobního zařízení vlivem zvýšení poptávky po výrobcích firmy.

Odchylka služeb

Další důležitou položkou nákladů, které podnik sleduje je účet 518 - Služby. Do tohoto účtu se řadí výrobní a správní služby, audity, školení a další.

V roce 2015 byly rozpočtované náklady stanoveny ve výši 14 199 tis. Kč, ale skutečné náklady byly vyčísleny na 14 380 tis. Kč. V tomto případě došlo k překročení nákladů na služby o 181 tis. Kč, tedy cca o 1,3 %. Rozdíl byl způsoben novými výrobními postupy, které vyžadovaly speciální školení, kontrolu funkčnosti stávajících zařízení a další.

Odchylka mezd

Skutečné mzdové náklady za rok 2015, které jsou uvedeny v účetnictví, činí 36 401 tis. Kč. Plánované náklady byly stanoveny ve výši 36 855 tis. Kč. V porovnání s vypočtenými standardy a skutečnými náklady zde vzniká příznivá odchylka ve výši 454 tis. Kč, která způsobuje zhruba 1% rozdíl.

Díky tomu, že pro odhad mzdových nákladů se používá odhad pracovní doby, počtu pracovníků a další, není zde nijak výrazná odchylka. Rozdíl může být způsobena např. příbližným výpočtem daní, a to v případě, že pracovníci uplatní, případně neuplatní některou ze slev na dani, se kterou se v daném odhadu nepočítalo.

5.2.4 Řízení nákladů určité zakázky

V následující části bude uveden příklad kalkulace v dceřiném podniku MOTOR JIKOV Fostron a.s., konkrétně v Divizi Formy.

Popis struktury zakázek

Divize Formy se zabývá výrobou forem pro výrobu odlitků z hliníkových, či zinkových slitin a ostříhovacích nástrojů. Pro výrobu těchto forem zpracovává podnik vlastní technickou dokumentaci ve 3D, včetně simulace procesu plnění. Ke každé zakázce je zpracován harmonogram, který je týdně kontrolován.

Kalkulace nákladů

V podniku se kalkulace využívají převážně za účelem zjištění výrobních nákladů a prodejní ceny, což je využíváno pro stanovení nabídky. Výsledné kalkulace se sestavují výjimečně, zpravidla jsou tvořeny hlavně předběžné kalkulace. Obě kalkulace jsou vždy tvořeny u větších zakázek (např. nad 400 tis. Kč), kdy je podnik využívá k sestavení cenové nabídky a vyhodnocení zakázky dle skutečných nákladů.

V předběžné kalkulaci jsou uvedeny náklady na materiál a mzdy. Dále se zde vyhodnocují náklady na kooperaci, což je zajištění jisté části externě.

Důležité je vyčíslení režijních nákladů. Mezi tyto náklady můžeme zařadit odpisy, spotřebu energie, mzdy administrativních pracovníků a další náklady, které jsou společné pro celou výrobu různých produktů.

Kalkulace v tomto podniku jsou sestavovány pomocí programu Microsoft Office Excel.

Kalkulační vzorec

Podnik MOTOR JIKOV Fostron a.s. využívá z hlediska kalkulace zásob vlastní výroby následující položky:

- materiál
- mzdy
- výrobní režie
- **NÁKLADY CELKEM**
- Zisk/ztráta
- **CENA**

Zásoby vlastní výroby jsou tedy oceňovány vlastními náklady výroby (přímými náklady a výrobní režii). Výrobní režie je stanovována jako sazba na odpracovanou hodinu výrobních dělníků.

Existuje několik kalkulačních vzorců, u kterých se podniky zaměřují mimo jiné i na marži. V tomto případě se marže neřeší. Je to z toho důvodu, že podnik se zabývá zakázkovou výrobou. U této výroby je cena vždy smluvní a marže se liší, proto tento podnik nemá stanovenou její pevnou výši.

Příklad kalkulace nástroje k nabídce - forma

Příkladem kalkulace bude provedený výpočet vhodný k nabídce jednoho z výrobků podniku. Před sestavením kalkulace probíhají podrobnější výpočty a zjišťování.

Tabulka 5: Předběžná kalkulace¹

Kalkulační položka ²		Cena v Kč ³	Celkem Kč ⁴
Konstrukce ⁵	Simulace ⁶	13 000	221 000
	3D model ⁷	26 000	
	2D dokumentace ⁸	78 000	
	Elektrody ⁹	26 000	
	Programy ¹⁰	78 000	
Materiál ¹¹	Rám ¹²	131 390	705 413
	Tvar. vložky ¹³	148 452	
	Šoupátka ¹⁴	1 897	
	Hydraul. válce ¹⁵	60 000	
	Normálie + ostatní ¹⁶	160 000	
	Grafit ¹⁷	20 000	
	Kooperace ¹⁸	50 000	
	Kalení ¹⁹	133 674	
Vyr. pracnost ²⁰	Rám ²¹	144 000	756 000
	Tvar. části ²²	480 000	
	Elektrody ²³	40 000	
	Ostatní ²⁴	42 000	
	Montáž ²⁵	25 000	
	Vzorkování ²⁶	25 000	
Kontrola ²⁷	Měrový protokol ²⁸	16 000	31 000
	Výrobní kontrola ²⁹	15 000	
Zkoušky ³⁰		100 000	100 000
Doprava ³¹		0	0
Celkové náklady³²			1 813 413
Zisk ³³			86 587
Cena po úpravě³⁴			1 900 000

Zdroj: interní zdroje podniku, vlastní zpracování

¹Precalculation; ²Costs element; ³Price in CZK; ⁴Total price in CZK; ⁵Construction; ⁶Simulation; ⁷3D model; ⁸2D documentation; ⁹Electrodes; ¹⁰Programs; ¹¹Material; ¹²Framework; ¹³Former inserts; ¹⁴Slide valve; ¹⁵Hydraulic cylinders; ¹⁶Normally + others; ¹⁷Graphite; ¹⁸Cooperation; ¹⁹Hardening; ²⁰Work difficulty; ²¹Framework; ²²Forming parts; ²³Electrodes; ²⁴Other; ²⁵Assembling; ²⁶Sampling; ²⁷Control; ²⁸Mer protocol; ²⁹Production control; ³⁰Examinations; ³¹Transfer; ³²Total cost; ³³Profit; ³⁴Price after adjustment.

Pro stanovení konečné ceny se ihned po zadání zakázky do výroby eviduje každý její pohyb. V následující tabulce 6 je zobrazena zjednodušená výsledná kalkulace. Předtím se ovšem musí osoba provádějící kalkulaci zabývat jednotlivými složkami tvořící tyto náklady.

Tabulka 6: Kalkulace výsledná¹

Kalkulační položka²	Částka v Kč³	Zahrnuje⁴
Materiál ⁵	451 788	Rám, tvar. vložky, hydraul. válce, šoupátka, normálie a další ⁶
Kooperace ⁷	328 203	Zadání některých operací externě ⁸
Mzdy, režie ⁹	736 175	Pracnost, montáž, vzorkování, kontrola a další ¹⁰
Skutečné náklady celkem¹¹	1 516 166	
Zisk ¹²	383 834	
Cena celkem¹³	1 900 000	

Zdroj: interní zdroje podniku, vlastní zpracování

¹Final calculation; ²Costs element; ³The amount of CZK; ⁴Includes; ⁵Material; ⁶Framework, former inserts, hydraulic cylinders, slide valve, normally + others; ⁷Cooperation; ⁸Entering some work externally; ⁹Wages, indirect cost; ¹⁰Difficulty work, assembling, sampling, control and other; ¹¹Real cost; ¹²Profit; ¹³Total price.

Podle sestavené výsledné kalkulace je cena zakázky na výrobu formy stanovena ve výši 1 900 000 Kč. Tato cena souhlasí s předběžnou kalkulací. Rozdíl zde můžeme vidět v zisku podniku. Na základě předběžné kalkulace byly náklady vyčísleny větší, než jaké byly skutečně vynaloženy. Odchylka je v tomto případě pozitivní a to ve výši 297 247 Kč. Podnik tedy na této zakázce zvýšil předpokládaný zisk o čtyřnásobek, což zapříčinila především úspora materiálu vynaloženého na zakázku.

6. Klíčové indikátory výkonnosti

Dceřiný podnik MOTOR JIKOV Fostron a.s. stanovuje klíčové indikátory výkonnosti jednoduše. Za klíčové indikátory výkonnosti berou pouze některé položky z výkazu zisku a ztráty. Může se jednat o spotřebu materiálu, přidanou hodnotu, provozní náklady, tržby z prodeje materiálu, majetku a jiné. Příklady těchto ukazatelů výkonnosti a jejich vývoj zobrazuje následující tabulka 7.

Tabulka 7: Indikátory výkonnosti podniku v letech 2011 - 2015 (v tis. Kč)¹

Položky²	2011	2012	2013	2014	2015
Přidaná hodnota ³	52 691	43 781	48 086	70 825	65 507
Náklady celkem ⁴	123 329	140 676	133 273	147 609	152 063
Výkony ⁵	125 194	126 761	123 841	156 930	154 182

Zdroj: externí zdroje podniku, vlastní zpracování

¹Indicators of productivity of an enterprise in the years 2011 - 2015 (In thousands of CZK); ²Item; ³Added value; ⁴Total costs; ⁵Production.

Podnik bere za klíčové ukazatele výkonnosti například přidanou hodnotu z výkazů zisku a ztráty. Je zde patrné neustálé kolísání, které je zapříčiněno měnícím se objemem výroby. Největší výkyv nákladů nastal v roce 2012. Ten byl způsoben dodatečnými náklady, které byly vyvolány komplikacemi u velké zakázky a zpožděním ostatních zakázek. Naproti tomu výrazný nárůst položek výkonů a přidané hodnoty v roce 2014 způsobilo především dodržování termínů a návaznost jednotlivých zakázek.

6.1 Návrh KPI ukazatelů

Pro sestavení klíčových indikátorů výkonnosti budeme vycházet z rozvah, výkazů zisku a ztráty a interních zdrojů podniku. Na základě takto získaných dat budou sestaveny klíčové indikátory výkonnosti a vypočítán jejich vývoj v čase.

V souvislosti se zpracovanou teorií byly nejdříve navrženy ukazatele dle členění hledisek podle Balanced Scorecard. Důležité je před navržením KPI ukazatelů definovat cíl podniku. V souladu s tématem této práce, byly jako cíl stanoveny náklady a jejich snižování. Navržené ukazatele se tedy týkají nákladů a záleží na podniku a jejich strategii, které ukazatele by jim vyhovovaly nejvíce.

Podle strategie podniku můžeme klíčové ukazatele sestavit na základě 4 základních hledisek:

Ve **finančním** hledisku existuje mnoho ukazatelů, které pomohou sledovat a hodnotit vývoj výkonnosti.

Tabulka 8: Celková aktiva/mzdové náklady v letech 2011 - 2015 (v tis. Kč)¹

Položky²	2011	2012	2013	2014	2015
Celková aktiva ³	196 996	131 445	132 761	146 778	167 411
Mzdové náklady ⁴	29 549	33 629	32 022	35 823	36 401
Celková aktiva ³ /mzdové náklady ⁴	6,67	3,91	4,15	4,10	4,60

Zdroj: výroční zprávy podniku, vlastní zpracování

¹Total assets/Staff costs in the years 2011- 2015 (In thousands of CZK); ²Item; ³Total assets; ⁴Staff costs.

Tabulka 8 obsahuje vývoj poměru celkových aktiv ke mzdovým nákladům. Největší výkyv je zaznamenán v roce 2012. Ten je způsoben výrazným poklesem celkových aktiv, který zapříčinil pokles krátkodobých pohledávek. Další významný výkyv nastal v roce 2015 vlivem nárůstu celkových aktiv. Ta vzrostla především vlivem držby většího množství zásob a růstem krátkodobých pohledávek.

Tabulka 9: Čistý zisk/počet pracovníků v letech 2011 - 2015¹

Položky²	2011	2012	2013	2014	2015
VH za účetní období ³	5 437	-4 268	-3 397	12 905	5 644
Celkový počet zaměstnanců ⁴	88	99	103	102	101
Čistý zisk ⁵ /počet pracovníků ⁶	61,78	-43,11	-32,98	126,52	55,88

Zdroj: výroční zprávy podniku, vlastní zpracování

¹Net profit/number of employees in the years 2011 - 2015; ²Items; ³Profit/loss of current accounting period; ⁴Total number of employees; ⁵Net profit; ⁶Number of employees.

Poměr čistého zisku a počtu pracovníků nám říká, kolik zisku připadá na jednoho zaměstnance. Výrazný pokles nastal v roce 2012 z důvodu poklesu čistého zisku. Ten byl způsoben změnou jedné z největších zakázek společnosti, která vedla především k vyšším nákladům. Naopak velmi dobré výsledky byly dosaženy v roce 2014 a to vlivem růstu počtu zakázek.

Tabulka 10: Rentabilita vloženého kapitálu v letech 2011 - 2015 (v tis. Kč)¹

Položky²	2011	2012	2013	2014	2015
EBIT	6 959	-6 040	-4 324	13 642	6 572
Vlastní kapitál (VK) ³	53 206	51 327	47 278	60 135	65 473
Rezervy (R) ⁴	3 342	665	665	705	0
Dlouhodobé závazky (DZ) ⁵	3 220	1 662	734	1 431	2 291
EBIT/(VK+R+DZ)	11,64%	-11,26%	-8,88%	21,91%	9,70%

Zdroj: výroční zprávy podniku, vlastní zpracování

¹Return on invested capital in the years 2011 - 2015 (In thousands of CZK); ²Item; ³Equity; ⁴Reserves; ⁵Long-term payables.

U finanční stránky podniku je hodnocena spokojenost vlastníků, kterou můžeme posoudit vloženými finančními prostředky, tedy rentabilitou vloženého kapitálu, což zobrazuje předchozí tabulka 10. Tento ukazatel se doporučuje jako klíčový indikátor výkonnosti podniku, protože udává, kolik provozního hospodářského výsledku před zdaněním podnik dosáhl z jedné koruny, kterou do podniku investovali akcionáři nebo věřitelé. Z vývoje ukazatele rentability vloženého kapitálu můžeme vidět, že v letech 2012 a 2013 nedošlo k uspokojivému zhodnocení vložených prostředků. Tento nepříznivý vývoj způsobily komplikace u jedné z největších zakázek. Díky tomu došlo ke zpoždění a komplikacím i u dalších zakázek.

Další hledisko může být **zákaznické**. Jedná se hledisko, které je pro každý podnik velmi důležité. Můžeme sem zařadit náklady vynaložené na uspokojení požadavků zákazníků a index spokojenosti zákazníka. Jedná se o velmi obtížný výpočet. Provádí se prostřednictvím dotazníkového šetření, které se průběžně vyhodnocuje.

V níže uvedené tabulce 11 lze vidět ukazatel patřící do zákaznického hlediska, který nám umožňuje posoudit výkonnost podniku. Vývoj ukazatele neustále kolísá. V tomto případě je to způsobeno nerovnoměrným kolísáním jak zaměstnanců, tak zákazníků. Největší výkyv nastal v roce 2014, kdy podniku významně vzrostlo množství zákazníků, což vedlo také k výraznému růstu výsledku hospodaření.

Tabulka 11: Počet zákazníků/počet zaměstnanců v letech 2011 - 2015¹

Položky²	2011	2012	2013	2014	2015
Celkový počet zaměstnanců ³	88	99	103	102	101
Počet zákazníků ⁴	45	48	40	52	49
Počet zákazníků ⁴ /počet zaměstnanců ³	0,51	0,48	0,39	0,51	0,49

Zdroj: výroční zprávy podniku, vlastní zpracování

¹Number of customer/number of employees in the years 2011 - 2015; ²Item; ³The total number of employees; ⁴Number of customer.

V tabulce 12 je zaznamenán poměr provozních nákladů k odběratelům a jejich vývoj. Tento vývoj informuje, kolik korun nákladů připadá na odběratele. Například v roce 2015 došlo k výraznější změně vlivem zvýšení především provozních nákladů a výkonové spotřeby.

Tabulka 12: Provozní náklady/odběratelé v letech 2011 - 2015¹

Položky²	2011	2012	2013	2014	2015
Provozní náklady ³	118 676	130 004	130 129	146 981	150 740
Odběratelé ⁴	45	48	40	52	49
Provozní náklady ³ /odběratelé ⁴	2 637,24	2 854,25	3 253,23	2 826,56	3 076,33

Zdroj: interní zdroje podniku, vlastní zpracování

¹Operating expenses/customers in the years 2011 - 2015; ²Items; ³Operating expenses; ⁴Customers.

Interní podnikové procesy se týkají vnitřních procesů. Podniky si těchto ukazatelů téměř nevěnují, přitom jsou důležité. Jedná se o procesy zajišťující realizaci produktu. Následující tabulka 13 zobrazuje poměr režijních nákladů k počtu zaměstnanců. Pomáhá nám sledovat, jaký podíl režijních nákladů využije zaměstnanec při výrobě. Změna tohoto ukazatele v roce 2012 není nejvýraznější, přestože režijní náklady velmi vzrostly vlivem komplikací s velkou zakázkou. Většímu výkyvu v tomto případě brání i výrazný nárůst počtu zaměstnanců kvůli změně technologických postupů. Výraznější rozdíl tohoto ukazatele nastal v roce 2014 vlivem nárůstu režijních nákladů, které způsobilo množství zakázek.

Tabulka 13: Režijní náklady/počet zaměstnanců v letech 2011 - 2015¹

Položky²	2011	2012	2013	2014	2015
Počet zaměstnanců ³	88	99	103	102	101
Režijní náklady ⁴	51 000	57 600	56 100	59 600	61 700
Režijní náklady ⁴ /počet zaměstnanců ⁵	579,5	581,8	544,7	584,3	610,9

Zdroj: výroční zprávy podniku, vlastní zpracování

¹Overhead costs/number of employees in the years 2011 - 2015; ²Item; ³Number of employees; ⁴Overhead costs.

Podíl režijních nákladů k celkovým tržbám je uveden v tabulce 14. Zmíněný podíl vyjadřuje, kolik korun nákladů připadá na korunu tržeb. Výraznější vychýlení v tomto vývoji můžeme zpozorovat v roce 2014, kdy v porovnání s předešlými roky vzrostly tržby vlivem dodržování termínů zakázek.

Tabulka 14: Režijní náklady/celkové tržby v letech 2011 - 2015 (v tis. Kč)¹

Položky²	2011	2012	2013	2014	2015
Režijní náklady ³	51 000	57 600	56 100	59 600	61 700
Celkové tržby ⁴	125 194	126 761	123 841	156 930	154 182
Režijní náklady ³ /celkové tržby ⁴	0,407	0,454	0,453	0,380	0,400

Zdroj: výroční zprávy podniku, vlastní zpracování

¹Overhead costs/total revenues in the years 2011 - 2015 (In thousands of CZK); ²Item; ³Overhead costs; ⁴Total revenues.

Perspektiva učení se a růstu je hledisko, které umožňuje posuzovat výkonnost na základě nákladů související s výzkumem, školením, loajalitou pracovníků, indexem spokojenosti pracovníků a další.

Za ukazatel výkonnosti lze považovat náklady na školení. Vývoj těchto nákladů je uveden v tabulce 15. Zde je zobrazen podíl nákladů na školení k provozním nákladům. Tento poměr vyjadřuje, kolik procent z provozních nákladů připadá na školení. Výrazná změna nastala v roce 2013 a 2015 vlivem růstu nákladů na školení.

Tabulka 15: Náklady na školení/provozní náklady v letech 2011 - 2015 (v tis. Kč)¹

Položky²	2011	2012	2013	2014	2015
Náklady na školení ³	288,897	369,554	597,533	415,371	641,692
Provozní náklady ⁴	118 676	137 004	130 129	146 981	150 740
Náklady na školení ³ /náklady ⁴	0,00243	0,0027	0,00459	0,00283	0,00426

Zdroj: interní zdroje podniku, vlastní zpracování

¹Costs of training/operating expenses in the years 2011 - 2015 (In thousands of CZK); ²Item; ³Costs of training; ⁴Operating expenses.

Tabulka 16 obsahuje poměr provozních nákladů k počtu zaměstnanců. Vyjadřuje, kolik korun nákladů připadá na 1 zaměstnance. Na základě tohoto ukazatele lze posoudit i loajalitu pracovníků.

Rostoucí charakter zobrazeného poměru můžeme zpozorovat v letech 2014 a 2015, kdy dochází k významnému růstu mezd pracovníků a výkonové spotřeby, což způsobilo mj. množství zakázek.

Tabulka 16: Provozní náklady/počet zaměstnanců v letech 2011 - 2015¹

Položky²	2011	2012	2013	2014	2015
Provozní náklady ³	118 676	137 004	130 129	146 981	150 740
Celkový počet zaměstnanců ⁴	88	99	103	102	101
Náklady ³ /Zaměstnanci ⁴	1 348,59	1 383,88	1 263,39	1 440,99	1 492,48

Zdroj: externí zdroje podniku, vlastní zpracování

¹Operating expenses/number of employees in the years 2011 - 2015; ²Item; ³Operating expenses; ⁴Total number of employees.

Jelikož tato práce se týká řízení nákladů v souvislosti s řízením výkonnosti podniku, neměl by podnik zapomenout také na sledování nákladovosti. Je žádoucí, aby nákladovost byla co nejnižší. Pro posouzení nákladovosti je nutné sledovat poměr celkových nákladů k celkovým výnosům. Hodnoty ukazatele zobrazuje tabulka 17.

Tabulka 17: Ukazatel nákladovosti v letech 2011 - 2015 (v tis. Kč)¹

Položky²	2011	2012	2013	2014	2015
Náklady celkem ³	123 329	140 676	133 273	147 609	152 063
Výnosy celkem ⁴	130 288	134 636	128 949	161 251	158 635
Náklady ³ /Výnosy ⁴	0,95	1,04	1,03	0,92	0,96

Zdroj: externí zdroje podniku, vlastní zpracování

¹Total cost ratio in the years 2011 - 2015(In thousands of CZK); ²Item; ³Total costs; ⁴Total revenues.

Jak již bylo řečeno, ukazatel nákladovosti by měl být co nejnižší. Uvádí se, že je ideální pokud je menší než 1. Tento ukazatel měl podnik v letech 2012 a 2013 větší než 1, což znamená, že byl ve ztrátě. V roce 2012 nastaly komplikace s jednou z větších zakázek a bohužel vlivem zpoždění ostatních zakázek se tato skutečnost přenesla i do dalšího roku. Ostatní hodnoty se nepohybují moc daleko od jedné. Celkové náklady mají podstatný vliv na celkové výnosy a toto zjištění svědčí o nízké ziskové marži.

Tabulka 18: Nákladovost tržeb v letech 2011 - 2015 (v tis. Kč)¹

Položky²	2011	2012	2013	2014	2015
Náklady celkem ³	123 329	140 676	133 273	147 609	152 063
Tržby celkem ⁴	125 194	126 761	123 841	156 930	154 182
Náklady ³ /Tržby ⁴	0,985	1,110	1,076	0,941	0,986

Zdroj: externí zdroje podniku, vlastní zpracování

¹Cost of revenues in the years 2011 - 2015 (In thousands of CZK); ²Items; ³Total costs; ⁴Total revenues.

Ukazatel nákladovosti tržeb by měl být jeden z dalších ukazatelů pečlivě sledovaných podniky. Jedná se o indikátor růstu nákladů v čase. Pokud podnik dosahuje zisku, je tento ukazatel menší než jedna. Zvyšování může poukazovat na nárůst nákladů, čemuž odpovídá růst ukazatele nákladovosti tržeb (tabulka 18) v roce 2012, kdy došlo k výraznému zvýšení nákladů, zatímco růst tržeb je v tomto případě zanedbatelný. V roce 2014 nám ukazatel klesl pod jedničku, přestože se náklady v porovnání s předchozím rokem opět zvýšily. Může za to výrazný nárůst tržeb.

Další ukazatel může být podíl odpisů k celkovým výnosům (tabulka 19). Za výrazný výkyv lze považovat rok 2013, kdy klesly celkové výnosy. Tento pokles byl způsoben důsledky zpoždění zakázek.

Tabulka 19: Odpisy/výnosy v letech 2011 - 2015 (v tis. Kč)¹

Položky²	2011	2012	2013	2014	2015
Odpisy ³	3 246	4 012	6 157	7 044	6 971
Výnosy celkem ⁴	130 288	134 636	128 949	161 251	158 635
Odpisy ³ /výnosy ⁴	0,025	0,030	0,048	0,044	0,044

Zdroj: externí zdroje podniku, vlastní zpracování

¹Depreciations of intangible and tangible assets/total revenues in the years 2011 - 2015 (In thousands of CZK); ²Item; ³Depreciations of intangible and tangible assets; ⁴Total revenues.

Z hlediska nákladů je možné sledovat také poměr výkonové spotřeby a výnosů. Vývoj tohoto ukazatele je zobrazen v tabulce 20. Je možné si povšimnout, že poměr těchto hodnot se téměř nemění. Vybočuje zde pouze rok 2012 a to vlivem vysokého nárůstu výkonové spotřeby. Tento nárůst byl způsoben růstem spotřeby materiálu vlivem změny výrobních technologií. Změna technologií byla zapříčiněna komplikacemi spojené s jednou z největších zakázek.

Tabulka 20: Výkonová spotřeba/výnosy v letech 2011 - 2015 (v tis. Kč)¹

Položky²	2011	2012	2013	2014	2015
Výkonová spotřeba ³	72 503	82 980	75 755	86 105	88 675
Výnosy celkem ⁴	130 288	134 636	128 949	161 251	158 635
Výkonová spotřeba ³ /výnosy ⁴	0,556	0,616	0,587	0,534	0,559

Zdroj: externí zdroje podniku, vlastní zpracování

¹Production consumption/total revenue in the years 2011 - 2015 (In thousands of CZK); ²Item; ³Production consumption; ⁴Total revenue.

Tabulka 21 zobrazuje vývoj rentability nákladů v letech 2011 - 2015. Tento ukazatel je pro podnik důležitý, protože vyjadřuje, kolik korun zisku připadá na jednu korunu vykazovaných nákladů. Čím vyšší je hodnota tohoto ukazatele, tím efektivněji jsou zhodnocovány položky vkládané do podnikání. Z výsledků je patrné, že například v roce 2014 musel podnik vynaložit zhruba 8,7 % nákladů k dosažení 1 Kč zisku. V tom samém roce nastala největší změna ukazatele. Ta byla způsobena vlivem velkého nárůstu zisku, v porovnání s předchozími roky, z důvodu návaznosti jednotlivých zakázek.

Tabulka 21: Rentabilita nákladů v letech 2011 - 2015 (v tis. Kč)¹

Položky²	2011	2012	2013	2014	2015
Zisk ³	5 437	-4 268	-3 397	12 905	5 644
Náklady celkem ⁴	123 329	140 676	133 273	147 609	152 063
Zisk ³ /náklady ⁴	0,044	-0,030	-0,025	0,087	0,037

Zdroj: externí zdroje podniku, vlastní zpracování

¹Return on costs in the years 2011 - 2015 (In thousands of CZK); ²Items; ³Profit; ⁴Total costs.

Další KPI ukazatele nemusíme řadit do těchto skupin. Za klíčové indikátory výkonnosti můžeme považovat následující:

Počet zaměstnanců

2011 - 88	2014 - 102
2012 - 99	2015 - 101
2013 - 103	

Počet zaměstnanců pouze ve výrobě

2011 - 44	2014 - 48
2012 - 48	2015 - 47
2013 - 50	

Počet zaměstnanců ve výrobním sektoru zobrazuje možný ukazatel výkonnosti, který nám udává počet výrobních dělníků, mezi nimiž nejsou zahrnuti konstruktéři.

Zmetkovitost = počet kvalitních výkonů/počet zmetků

Výši zmetkovitosti se podnik snaží udržovat na minimu, a to ve výši 0,1 % už po několik let.

Dalšími navrženými ukazateli mohou být následující informace, které je ovšem obtížné v této výrobě sledovat:

- **Zaměstnanci na 1 výrobek = počet zaměstnanců/počet výrobků**
- **% reklamací = počet reklamací/počet prodaných kusů**
- **Počet zmetků celkově**

7. Diskuse

Řízení nákladů ve všech dceřiných podnicích je jistě velmi náročné, proto se v této práci řešila právě jedna z nich.

Podnik využívá druhové členění nákladů, ale účelové členění nákladů jen okrajově. Druhové členění nákladů je vhodné pro sestavování výkazů. Nevýhodou je, že nám bez podrobnějšího zkoumání nepodává informace, k jakým činnostem a aktivitám se vztahují. Bylo by jistě vhodné zaměřit se více na účelové členění nákladů, které pomáhá při sestavování kalkulací.

Kalkulaci můžeme brát za důležitou informaci sloužící k efektivnímu řízení nákladů a také jako důležitý podklad pro stanovení cen jednotlivých zakázek. Podnik pro sestavení nabídky a ceny využívá především předběžnou kalkulaci. Výslednou kalkulaci sestavuje pouze u větších zakázek a to s cílem vyhodnotit skutečně vynaložené náklady na výrobu.

Na základě tvorby předběžné i výsledné kalkulace lze snadno vyhodnotit odchylky, které mohou vzniknout při každé výrobě. Nevýhodou je, že se výsledná kalkulace nesestavuje pokaždé a díky tomu nelze vždy přesně vyčíslit případné odchylky.

Dále je pro vyhodnocení odchylek využíváno pouze porovnání plánovaných nákladů s jejich skutečnou výší. Takto vyhodnocované odchylky jsou jistě výhodné, protože přesně vidíme, díky analytické evidenci, u kterého nákladu k odchylce došlo. Problémem je obtížné přiřazení těchto vyčíslených odchylek k určitým výrobkům a není provedena ani analýza příčiny vzniku odchylky.

Výhodou je, že podnik vyhodnocuje odchylky u některých zakázek pravidelně v měsíčních intervalech. Proto je schopen zachytit nepříznivé změny dříve než po roce, což umožňuje rychlejší reakce na aktuální situaci. Může se tedy zaměřit na náklady, které se překročily, nedočerpaly a z jakých důvodů. Podle mého názoru, je také velká výhoda sestavování standardů na celý rok. Takto stanovené náklady znázorňují určitý cíl, resp. strop nákladů, kam až může podnik čerpat.

Nevýhodou stanovení ročních plánovaných nákladů je skutečnost, že náklady musí být nastaveny tak, aby zohledňovaly veškeré změny, které mohou nastat. Špatné nastavení standardů samo o sobě způsobí odchylky, které nemusí vzniknout pouze změnou procesu výroby.

Velmi dobré je, že podnik zkoumá odchylky průběžně na základě porovnání předběžné a výsledné kalkulace, a to jak negativní, tak pozitivní. Negativním se snaží předcházet a na základě pozitivních odchylek se snaží například odměnit zaměstnance, kteří k tomu dopomohli.

7.1 Návrhy na zlepšení

Jedním z cílů této práce je navrhnout efektivnější způsob řízení nákladů. U zakázkové výroby je opravdu velmi obtížné použít jinou kalkulaci než předběžnou a výslednou. Je to z toho důvodu, že podnik za rok vystaví téměř 600 faktur a také z důvodu velkého rozptylu částek jednotlivých výrobků. Jen v tomto dceřiném podniku se vyrábí přípravky za cca 60 tis. Kč, forma cca za 500 - 1 500 tis. Kč a jednoúčelový stroj za zhruba 1 000 - 10 000 tis. Kč.

Z toho je patrné, že je téměř nemožné stanovit rozvrhovou základnu, aniž by došlo k nadhodnocení nebo podhodnocení zakázky a díky nestálé výrobě nedochází k pravidelnému využívání výrobních kapacit.

Jeden z návrhů na zlepšení vychází z předběžné kalkulace, kde jsou náklady rozčleněny pouze na základě druhového členění nákladů. Toto členění je dobré při sestavování výkazů, ale pro sestavení jiné kalkulace je nepraktické. Z tohoto důvodu by bylo vhodnější kalkulační členění nákladů. Naopak výsledná kalkulace je sestavena na základě rozčlenění nákladů na materiál, mzdy a kooperace. Rozhodně by bylo lepší sjednocení vykazování položek nákladů u těchto kalkulací.

Je zřejmé, že výroba těchto zakázek je velmi složitá. Přesto je zde nevýhodou také to, že podnik neurčuje žádné normy, limity, které jsou vhodné ke stanovení doby plnění určité fáze výroby.

Sestavit a vybrat vhodné klíčové indikátory výkonnosti je velmi obtížné. Vždy záleží především na tom, co podnik od daného ukazatele očekává. Tento podnik nesestavuje žádné klíčové ukazatele výkonnosti. Sleduje pouze některé položky z rozvahy a výkazu zisku a ztráty nebo některé položky z vnitropodnikových výkazů. Jedná se o spotřebu materiálu, pohledávky, výkonovou spotřebu a jiné.

Dalším doporučením pro zlepšení systému řízení nákladů v souvislosti s řízením výkonností podniku je zaměřit se na výběr a používání těchto klíčových ukazatelů. Správný výběr ukazatelů může pomoci manažerům a odpovědným zaměstnancům sledovat účinnost různých funkcí a procesů, které jsou důležité pro podnik.

Pokud je cílem podniku růst zisku, může se zaměřit na měření růstu tržeb, ziskové marže a další. Jelikož se tato práce týká především nákladů, lze předpokládat, že cílem firmy může být snižování nákladů, což může pomoci sledovat ukazatel nákladovosti, rentability nákladů aj.

Podniku stačí stanovit například čtyři základní ukazatele dle strategických cílů a zaměřovat se na jejich vývoj v čase. Ukazatele navržené v této práci nezaručují úspěch v praxi, protože záleží vždy na vedení podniku a na stanovených cílech.

8. Závěr

V posledních letech se zvýšil tlak konkurence na podniky. Podnikatelé jsou proto neustále nuceni přizpůsobovat svoji obchodní politiku. Základním prvkem, který pomůže podniku zvyšovat svoji konkurenceschopnost je zaměřit se na efektivní řízení nákladů, což vede k větší odolnosti vůči různým výkyvům trhu a rizikům. Pokud se podnik zaměří na řízení nákladů, může mu to pomoci posuzovat svoji výkonnost a snažit se ji zlepšovat.

Diplomová práce je rozdělena na teoretickou a praktickou část. Teoretická část splňuje první dílčí cíl této práce, což bylo především vypracování literární rešerše. V této části jsou definovány náklady, jejich členění, rozbor kalkulací, vymezení druhu a metody kalkulací. Nezbytnou částí tohoto cíle bylo také seznámení s pojmem výkonnost a s ní související vymezení klíčových indikátorů výkonnosti podniku.

Druhým dílčím cílem bylo najít vhodnou firmu pro vypracování této práce. Praktická část obsahuje informace o vybraném podniku a seznámení s jeho finanční situací. Se spoluprací na daném tématu souhlasil podnik MOTOR JIKOV Group a.s., který se pohybuje na trhu již přes 100 let. Během této doby si vybudoval pevné postavení a spolupracuje se zahraničními i domácími podniky.

Další oddíl je zaměřen na analýzu řízení nákladů v souvislosti s řízením výkonnosti podniku. Pro analýzu nákladů byl použit dceřiný podnik MOTOR JIKOV Fostron a.s., který se zabývá zakázkovou výrobou především v automobilovém průmyslu. K analýze řízení nákladů v podniku byly výchozími dokumenty účetní výkazy podniku - Rozvaha, Výkaz zisku a ztráty a další vnitropodnikové dokumenty za sledované roky. Na základě dostupných podkladů byla zjištěna struktura a evidence nákladů v podniku. Analytická evidence umožňuje snazší sledování a řízení nákladů, proto by se podnik této části měl věnovat o něco více, než jak tomu bylo doposud. Vzhledem k tomu, že podnik nemá informační systém, který by poskytoval podrobnější informace o nákladech, nebylo možno provést podrobnější analýzu.

Podnik poskytl příklad kalkulace, kterou sestavuje u každé zakázky. Z důvodu především zakázkové výroby, je nejlepší použít právě předběžnou a výslednou kalkulaci. Problém, který byl zjištěn během analýzy nákladů, se týká tedy kalkulací. Vyplývala zde skutečnost, že podnik díky těmto metodám může zjistit odchylku, ale pouze celkovou, z důvodu, že nemá sjednocené vykazování těchto kalkulací.

Pro zakázkovou výrobu by se mohla hodit například metoda standardních nákladů, která je založena na řízení podle odchylek. Bohužel v daném podniku je zakázková výroba velmi složitá, protože jednotlivé výrobky se vyrábí individuálně.

Nezbytnou součástí této práce bylo také prozkoumání a zároveň návrh nových klíčových indikátorů výkonnosti konkrétního podniku. Na základě pozorování a rozhovorů bylo zjištěno, že podnik tyto indikátory nepočítá. Ukazatele stanovuje zcela náhodně tím, že sleduje vývoj vybraných položek z rozvahy, výkazu zisku a ztráty a dalších vnitropodnikových výkazů. Podnik zkoumá svoji výkonnost například na základě sledování vývoje spotřeby materiálu, přidané hodnoty nebo tržeb z prodeje. V práci byly navrženy klíčové ukazatele výkonnosti v souvislosti s obsahem, které se týkaly především nákladů. Každý podnik by si měl stanovit ukazatele výkonnosti, které budou v souladu s jeho strategickými cíli. K sestavení KPI ukazatelů byly použity provozní a celkové náklady, které byly zjištěny z výkazu zisku a ztráty a jejich vývoj v letech 2011 - 2015. Podniku bylo doporučeno sledovat například vývoj ukazatele nákladovosti, který informuje, kolik korun nákladů je třeba vynaložit na jednu korunu výnosu. Jiným klíčovým ukazatelem může být poměr provozních nákladů k počtu zaměstnanců, který nás informuje, jaká výše nákladů připadá na 1 zaměstnance. Dále může být sledován vývoj režijních nákladů, nákladů na školení, zmetkovitost a mnoho dalších ukazatelů. Vždy záleží především na rozhodnutí vedení a na účelu daného ukazatele. Pro každý podnik je obtížné vybrat ten nejvhodnější. Stojí za tím mnoho práce a úsilí.

V konečné fázi bylo navrženo několik opatření, která by mohla vést k zefektivnění současného systému řízení nákladů. Lze vyhodnotit, že pro efektivnější řízení nákladů podniku je důležité se zaměřit na členění nákladů. Z hlediska zakázkové výroby bude jistě vhodnější kalkulační členění nákladů. Dále by si podnik mohl začít stanovovat a využívat určité normy a normativy pro výrobu, které zajistí menší odchylky a výkyvy cen. Mezi hlavní návrhy na zlepšení patří zavedení jednotného systému sestavování předběžné a výsledné kalkulace pro lepší orientaci a přesnější stanovení odchylek. Nezbytné je zaměřit se na posuzování výkonnosti podniku na základě klíčových indikátorů výkonnosti. Podnik by neměl svoji výkonnost hlídat a posuzovat pouze podle položek z výkazu zisku a ztráty. Měl by si stanovit ukazatel, který bude mít větší vypovídací schopnost a pomůže pozorovat více položek naráz. Může to být například rentabilita nákladů, nákladovost, náklady na odběratele a další.

9. Summary

Management expense is an important part of every company. This can help a company increase their competitiveness. Every entity should have an idea of their costs of production and business performance.

The thesis focuses on Cost Management in Relation to Business Performance. The aim of this thesis is analysis the management costs of the chosen company and to propose an improvement of the system of the costing in this company. The next aim is suggest some key performance indicators.

This thesis is divided into two main parts - the theoretical part and the practical part.

Theoretical part is paid to cost and key performance indicators. There is an explanation of basic concepts such as cost, kind of costs, calculations. This section contains information about the performance and definition of the key performance indicators.

The practical part is analyzed specific company. There is a characteristic of the company. In this work, I cooperate with the MOTOR JIKOV Fostron. The company is a partner dealing with the complex specific requirements of customers from automotive and other industrial sectors. The company focus on the development, design and production of molds, tools, fixtures, single-purpose machines and automated production lines.

There is an analysis of costing of the company in the practical part. This section provides the key indicators of company performance. There are some performance indicators suggested with respect to the topic.

In the final phase, it was suggested several measures that could lead to streamlining system of cost management. The company should focus on better cost classification. Then it should specify norms and limits for production which can help for finding individual derogations. Necessary correction should be harmonized precalculation and final calculation. The key performance indicators was suggested for performance monitoring. The company should try and establish these indicators.

Key words: cost management, calculation, business performance, key performance indicators

10. Seznam použitých zdrojů

- [1] Binder, M., & Schinko, J. (2009). *Motor Jikov 1899-2009*. Binder Milan.
- [2] Drury, C. (2012). *Management and Cost accounting*. Hampshire: Cengage Learning.
- [3] Dvořáček, J. (2005). *Audit podniku a jeho operací*. Praha: C. H. Beck.
- [4] Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2007). *Balanced Scorecard: strategický systém měření výkonnosti podniku*. Praha: Management Press.
- [5] Kocmanová, A. (2013). *Ekonomické řízení podniku*. Praha: Linde a.s.
- [6] Král, B., a kol. (2010). *Manažerské účetnictví*. Praha: Management Press.
- [7] Marek, P., a kol. (2009). *Studijní průvodce financemi podniku*. Ekopress, s.r.o.
- [8] Marr, B. (2012). *Key Performance Indicators: The 75 measures every manager needs to know*. Pearson Financial Times.
- [9] Marr, B. (2014). *25 Need-to-Know Key Performance Indicators*. Pearson Financial Times.
- [10] Parmenter, D. (2007). *Key performance indicators: developing, implementing, and using winning KPIs*. New Jersey: John Wiley & Sons.
- [11] Petřík, T. (2007). *Procesní a hodnotové řízení firem a organizací – nákladová technika a komplexní manažerská metoda*. Praha: Linde, a.s.
- [12] Petřík, T. (2009). *Ekonomické a finanční řízení firmy: Manažerské účetnictví v praxi*. Praha: Grada Publishing.
- [13] Popesko, B. (2009). *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. Praha: Grada Publishing.
- [14] Popesko, B., & Papadaki, Š. (2016). *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. Praha: Grada Publishing.
- [15] Synek, M., a kol. (2011). *Manažerská ekonomika*. Praha: Grada Publishing.
- [16] Wagner, J. (2009). *Měření výkonnosti: jak měřit, vyhodnocovat a využívat informace o podnikové výkonnosti*. Praha: Grada Publishing.

Elektronické články:

- [17] Orwig, R., Pendley, J., Baker, J. & Flather, W. (2015). *Capturing Process Knowledge and Measuring Systems' Cost Savings Through Business Activity Modeling and Activity-Based Costing*. Dostupné z <https://www.deepdyve.com/lp/wiley/capturing-process-knowledge-and-measuring-systems-cost-savings-through-WFyG-myeRVe>
- [18] Reh, F. J. (2016). *The Basics of Key Performance Indicators (KPI)*. Dostupné z <https://www.thebalance.com/key-performance-indicators-2275156>

Internetové zdroje:

- [19] www.justice.cz
- [20] www.motorjikov.com

Ostatní zdroje:

- [21] Účetní výkazy podniku MOTOR JIKOV Fostron a.s.
- [22] Vnitřní účetní směrnice podniku MOTOR JIKOV Fostron a.s.

Seznam obrázků, tabulek, schémat a grafů

Seznam obrázků:

Obrázek 1: Balanced Scorecard	21
Obrázek 2: Perspektiva interních podnikových procesů.....	24

Seznam tabulek:

Tabulka 1: Vybrané ukazatele rozvahy v letech 2011 - 2015 (v tis. Kč)	31
Tabulka 2: Vybrané ukazatele výkazu zisku a ztráty v letech 2011 - 2015 (v tis. Kč) ..	33
Tabulka 3: Analýza nákladů v letech 2011 - 20150	35
Tabulka 4: Průměrný počet zaměstnanců podniku a související osobní náklady v letech 2011 - 2015 (v tis. Kč).....	36
Tabulka 5: Předběžná kalkulace	43
Tabulka 6: Kalkulace výsledná.....	44
Tabulka 7: Indikátory výkonnosti podniku v letech 2011 - 2015 (v tis. Kč).....	45
Tabulka 8: Celková aktiva/mzdové náklady v letech 2011 - 2015 (v tis. Kč).....	46
Tabulka 9: Čistý zisk/počet pracovníků v letech 2011 - 2015.....	46
Tabulka 10: Rentabilita vloženého kapitálu v letech 2011 - 2015 (v tis. Kč)	47
Tabulka 11: Počet zákazníků/počet zaměstnanců v letech 2011 - 2015.....	47
Tabulka 12: Provozní náklady/odběratelé v letech 2011 - 2015	48
Tabulka 13: Režijní náklady/počet zaměstnanců v letech 2011 - 2015.....	48
Tabulka 14: Režijní náklady/celkové tržby v letech 2011 - 2015 (v tis. Kč)	49
Tabulka 15: Náklady na školení/provozní náklady v letech 2011 - 2015 (v tis. Kč)	49
Tabulka 16: Provozní náklady/počet zaměstnanců v letech 2011 - 2015.....	49
Tabulka 17: Ukazatel nákladovosti v letech 2011 - 2015 (v tis. Kč).....	50
Tabulka 18: Nákladovost tržeb v letech 2011 - 2015 (v tis. Kč)	50
Tabulka 19: Odpisy/výnosy v letech 2011 - 2015 (v tis. Kč).....	51
Tabulka 20: Výkonová spotřeba/výnosy v letech 2011 - 2015 (v tis. Kč)	51
Tabulka 21: Rentabilita nákladů v letech 2011 - 2015 (v tis. Kč).....	52

Seznam schémat:

Schéma 1: Organizační struktura	30
---------------------------------------	----

Seznam grafů:

Graf 1: Hlavní ekonomické ukazatele podniku	28
Graf 2: Tržby dle odvětví roku 2015	28
Graf 3: Tržby dle státu	29
Graf 4: Výsledek hospodaření v letech 2011 - 2015	34
Graf 5: Struktura nákladů	37

Seznam použitých zkratek

ABC	activity-based costing (kalkulace podle aktivit)
ABCM	activity-based costing and management (procesní řízení nákladů)
ABM	activity-based management (řízení podle aktivit)
aj.	a jiné
a.s.	akciová společnost
atd.	a tak dále
a kol.	a kolektiv
CP	cenné papíry
CVP	cost-volume profit analysis (analýza bodu zvratu)
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
DNM	dlouhodobý nehmotný majetek
EBITDA	zisk před započtením úroků, daní a odpisů
IČ	identifikační číslo
Kč	koruna česká
KPI	Key Performance Indicators
KRI	Key Result Indicators
ks	kus
mj.	mimo jiné
např.	například
Nsk	náklady skutečné
Npl	náklady plánované
PI	Performance Indicators
příp.	případně
ROCE	rentabilita vloženého kapitálu
tis.	tisíc

tzv.	takzvaný
VH	výsledek hospodaření
ZC	zůstatková cena
ZS	změna stavu