

**Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích**  
Ekonomická fakulta  
Katedra Ekonomiky

Studijní program: Ekonomika a management  
Studijní obor: Obchodní podnikání

## OPTIMALIZAČNÍ NÁKLADOVÉ STRATEGIE

Diplomová práce

Vypracovala:  
Vedoucí práce:

Michaela Jeslínková  
Ing. Antonín Šmejkal, Ph. D.

2011

## ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Michaela JESLÍNKOVÁ**  
Osobní číslo: **E09654**  
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Obchodní podnikání**  
Název tématu: **Optimalizační nákladové strategie**  
Zadávající katedra: **Katedra ekonomiky**

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

#### Cíl práce:

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

#### Osnova:

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

Rozsah grafických prací:  
Rozsah pracovní zprávy: 40 - 50 stran  
Forma zpracování diplomové práce: tištěná


Seznam odborné literatury:


- Landa, M.: Finanční plánování a likvidita. 1. vydání Brno, Computer Press, 2007.  
Marek, P. a kol.: Studijní průvodce financemi podniku. 1. vydání Praha, Ekopress, 2006.  
Mařík, M.; Maříková, P.: Moderní metody hodnocení výkonnosti a oceňování podniku. 1. vydání Praha, Ekopress, 2001.  
Neumaierová, I.; Neumaier, I.: Výkonnost a tržní hodnota firmy. 1. vydání Praha, Grada Publishing, 2002.  
Petřík, T.: Ekonomické a finanční řízení firmy. 1. vydání Praha, Grada Publishing, 2005.  
Propesko, B.: Moderní metody řízení nákladů. 1. vydání Praha, Grada Publishing, 2009.  
Sedláček, J.: Účetní data v rukou manažera - finanční analýza v řízení firmy. 2. doplněné vydání Praha, Computer Press, 2001.  
Synek, M. a kol.: Manažerská ekonomika. 3. přepracované a aktualizované vydání Praha, Grada Publishing, 2003.

Vedoucí diplomové práce: Ing. Antonín Šmejkal  
Katedra ekonomiky

Datum zadání diplomové práce: 22. února 2010

Termín odevzdání diplomové práce: 16. dubna 2011

  
prof. Ing. Magdalena Hrabánková, CSc., prof.h.c.  
děkanka

  
JIHOČESKÁ UNIVERZITA  
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH  
EKONOMICKÁ FAKULTA  
Studentská 13  
370 05 České Budějovice  
doc. Ing. Ivana Faltová Leitmanová, CSc.  
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 5. března 2010

Prohlašuji, že diplomovou práci s názvem „**Optimalizační nákladové strategie**“ jsem vypracovala samostatně, na základě vlastních zjištění, práce a materiálů, které jsou uvedeny v seznamu literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své diplomové práce, a to v nezkrácené podobě 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 oponenta 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 31. 3. 2011

.....  
Michaela Jeslínková

**Poděkování:**

Ráda bych poděkovala vedoucímu práce Ing. Antonínu Šmejkalovi, Ph. D., za jeho odborné rady a připomínky k vypracování práce. Další poděkování patří vedení hotelu Slunečná louka za poskytnutí informací a materiálů.

# Obsah

ÚVOD.....	1
CÍLE PRÁCE A HYPOTÉZY.....	2
Cíle práce.....	2
HYPOTÉZY:.....	2
TEORETICKÁ ČÁST.....	3
1    VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ, KVANTIFIKACE NÁKLADŮ A DRUHY NÁKLADOVÝCH FUNKCÍ.....	3
1.1    NÁKLADY.....	3
1.2    Výnosy.....	4
1.3    Výsledek hospodaření.....	5
1.4    Shrnutí.....	6
2    KLASIFIKACE NÁKLADŮ.....	7
2.1    Druhové třídění nákladů.....	8
2.2    Účelové třídění nákladů.....	9
2.3    Kalkulační třídění nákladů.....	9
2.4    Třídění nákladů v manažerském rozhodování.....	10
3    EVIDENCE NÁKLADŮ.....	12
3.1    Manažerské pojetí nákladů.....	13
3.2    Variabilní a fixní náklady.....	13
3.2.1    Variabilní náklady.....	13
3.2.2    Fixní náklady.....	14
3.3    Plánování nákladů a kontrola.....	14
4    OBECNÁ TEORIE ŘÍZENÍ A OPTIMALIZACE NÁKLADŮ.....	16
4.1    Snižování podnikových nákladů.....	16
4.2.1    Materiálové náklady.....	18
4.2.2    Osobní náklady.....	19
4.2.3    Odpisy.....	20
4.2.4    Externí služby a ostatní náklady.....	21
5    EFEKTIVITA A PRODUKTIVITA VÝROBNÍCH FAKTORŮ.....	22
5.1    Efektivita.....	22
5.2    Produktivita.....	22
5.2.1    Produktivita práce.....	23
5.2.2    Produktivita souhrnu faktorů.....	24
5.2.3    Nové podnikové systémy.....	24
6    STANOVENÍ STANDARDU NÁKLADOVÝCH DRUHŮ.....	26
6.1    Standard.....	27
6.2    Standards a jejich konstrukce.....	27
7    MODERNÍ NÁSTROJE VEDOUcí K OPTIMALIZACI NÁKLADŮ.....	29
7.1    Metoda ABC.....	31
7.1.1    Klasifikace nákladů v ABC kalkulaci.....	31
7.1.2    Vliv aplikace metody ABC na výkonnost firem.....	33
PRAKTICKÁ ČÁST.....	34
8    METODIKA PRÁCE.....	34
9    CHARAKTERISTIKA VYBRANÉHO PODNIKU.....	36

10	ANALÝZA NÁKLADŮ A VÝNOSŮ.....	39
10.1	Náklady.....	39
10.2	VÝNOSY .....	40
10.3	Porovnání nákladů a výnosů.....	41
11	ANALÝZA KONKRÉTNÍCH NÁKLADŮ .....	42
11.1	Provozní náklady .....	42
11.2.1	Spotřebované nákupy.....	43
11.2.2	Osobní náklady .....	45
11.2.3	Služby .....	47
11.3	Finanční náklady .....	48
12	NÁKLADOVOST TRŽEB.....	50
	NAVRHNUTÁ OPATŘENÍ .....	52
	Energie .....	52
	Vodné a stočné.....	55
	Telefony a internet .....	55
	Pohonné hmoty .....	56
	Další vhodná opatření .....	56
	ZÁVĚR .....	58
	SUMMARY .....	60
	PŘEHLED POUŽITÉ LITERATURY .....	61
	SEZNAM OBRÁZKŮ, TABULEK A GRAFŮ.....	63

# ÚVOD

Většina podniků je zakládána s hlavním cílem, kterým je maximalizace zisku či hodnoty podniku. Zprvu se zdá tento vytyčený cíl jako naprosto srozumitelný. Ale jak ho dosáhnout? Cesta nebývá tak jednoduchá a ne každý dojde až na konec a dosáhne vytoženého zisku. V každém podniku je proto důležitý informační systém, který se neustále mění v důsledku nároků společnosti. Vrcholem tohoto systému je manažerské účetnictví. Toto účetnictví nám dává možnost nahlédnout do tvorby nákladů, výnosů a následně výsledku hospodaření.

Práce se zaměřuje na strategie, jimiž lze dosáhnout optimálních cílů. Mezi hlavní cíle patří kvantifikace nákladů, která je spojena s využitím výrobních faktorů. V tomto případě je také důležité posoudit účinnost nákladů a zhodnotit jednotlivé nástroje používané k řízení a optimalizaci jednotlivých nákladových druhů.

Diplomová práce je rozdělena na dvě části. První část diplomové práce tvoří literární rešerše, kde jsou přiblíženy základní pojmy. Dále je popsána obecná teorie řízení a optimalizace nákladů, jakož i identifikace klíčových nákladových druhů a v neposlední řadě se práce zabývá i moderními nástroji k optimalizaci nákladů.

Ve druhé části práce je nastíněna případová studie v konkrétním podniku. V úvodu je popsána charakteristika firmy a nákladové strategie, které podnik využívá. Jak již bylo řečeno, úkolem práce je zajistit co nejlepší optimalizaci nákladů, což je i hlavním cílem v praktické části práce.



# **CÍLE PRÁCE A HYPOTÉZY**

## **Cíle práce**

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

## **HYPOTÉZY:**

HYPOTÉZA č. 1: Nejvyšší podíl nákladů vybrané společnosti tvoří náklady na prodané zboží.

HYPOTÉZA č. 2: Výše provozních nákladů ve sledovaném období rostla.

# TEORETICKÁ ČÁST

## 1 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ, KVANTIFIKACE NÁKLADŮ A DRUHY NÁKLADOVÝCH FUNKCÍ

Výnosy, náklady a výsledek hospodaření patří k nejdůležitějším charakteristikám hospodaření každého podniku.

### 1.1 NÁKLADY

Každý ekonom, autor odborné publikace i obyčejný člověk definuje náklady podle různých kritérií, ať už vlastních nebo převzatých z odborné literatury. Zde jsou některé příklady definice nákladů:

- Náklady představují základní kategorii hospodářské činnosti podniku. Každá hospodářská činnost, každý ekonomický pohyb je spojen se vznikem nákladů. Náklady můžeme definovat takto, jde o peněžní vyjádření spotřeby prostředků a práce, výše příslušných nákladů je ovlivňována nejen naturální spotřebou výrobních činitelů, ale i jejich cenami, jakož i cenami peněz (Popesko, 2009).
- Náklady mají bezprostřední vazbu na tržby a výnosy. Rozhodující součástí provozních nákladů je výkonová spotřeba, do níž zahrnujeme především spotřebu materiálu a energie a služby (Kislingerová, 1999).
- Synek (2003) říká, že v podstatě máme dvojí pojetí nákladů: jedno ve finančním účetnictví, které je určené pro externí uživatele, druhé ve vnitropodnikovém (manažerském) účetnictví, které využívají manažeři v řízení. Účetní pojetí nákladů tuto obecnou definici zhruba odráží: účetními náklady je spotřeba hodnot v daném období zachycená ve finančním účetnictví. Náklady je nutné odlišit od peněžních

výdajů, které představují úbytek peněžních fondů podniku bez ohledu na účel jejich použití.

- Náklady jsou informace pro výrobce, zda má setrvat v dané příležitosti nebo zda má odejít do jiné příležitosti. Abychom zdůraznili tento význam nákladů, používáme pro ně termín ekonomické náklady. Ekonomické náklady zahrnují jak náklady explicitní, tak náklady implicitní (Holman, 2001).
- Náklady podniku jsou definovány jako spotřeba prostředků a práce, nelze je proto zaměňovat za peněžní výdaje, i když vzájemně spolu souvisí. Náklady podniku jsou vždy spojovány s určitými účelovými činnostmi podniku, tedy provozními výkony. V nákladech podniku jako spotřebě různých výrobních činitelů se odrážejí i vlivy možných kombinací využívaných činitelů při realizaci činností podniku (Křikač,2000).

## 1.2 Výnosy

Stejně tak jako u nákladů se i u výnosů vyskytuje velké množství definic. Zde jsou příklady:

- Výnosy podniku jsou peněžní částky, které podnik „získal“ z veškerých svých činností za určité účetní období (měsíc, rok); bez ohledu na to, zda v tomto období došlo k jejich inkasu (Synek, 2003).
- Výnosy v sobě mimo tržeb zahrnují například příjmy z prodeje majetkových částí, přijaté poplatky, úroky, dividendy apod. V tomto ohledu je tedy třeba zdůraznit, že z věcného hlediska sem patří i takové položky, jejichž vznik a existence není vždy přímo spojena s majetkovou bází, především výrobní kapacitou (Kislingerová, 1999).

### 1.3 Výsledek hospodaření

**Výsledek hospodaření představuje rozdíl mezi náklady a výnosy podniku.** Samozřejmě, že každý podnik směřuje svojí činnost ke kladnému výsledku, tedy pokud výnosy převyšují náklady, ale také někdy může dojít k zápornému výsledku hospodaření, tedy pokud náklady převyšují výnosy. **Výsledek hospodaření rozlišujeme provozní, finanční a mimořádný.**

**Provozní výsledek hospodaření** představuje rozdíl provozních nákladů a výnosů. Jak již bylo řečeno, snažíme se dosáhnout kladného výsledku hospodaření.

Druhou složkou výsledku hospodaření je **finanční výsledek hospodaření**. Finanční výnosy a finanční náklady tvoří jeho základ. Obvykle je v průmyslových podnicích tento výsledek záporný, neboť rozhodující položkou jsou zde nákladové úroky (Kislingerová, 1999).

Třetí složku z hlediska tvorby výsledku hospodaření představuje **mimořádný výsledek hospodaření**, který je rozdílem mimořádných výnosů a nákladů.

Tab. 1 *Stupně výsledku hospodaření za účetní období*

1.	Provozní výsledek hospodaření
2.	Výsledek hospodaření z finančních operací
3.	Výsledek hospodaření za běžnou činnost
4.	Mimořádný výsledek hospodaření
5.	Výsledek hospodaření za účetní období
6.	Výsledek hospodaření před zdaněním

Zdroj: Kislingerová, 1999

Součet dílčích výsledků hospodaření po odečtení vytváří výsledek hospodaření za účetní období.

## 1.4 Shrnutí

Výkaz zisků a ztráty odráží úspěšnost práce managementu ve využívání majetkové báze a rovněž kapitálu, který do podnikatelské činnosti zapojil. Těžiště tvorby výsledku hospodaření je v části provozní, která dává obraz o tom, co skutečně podnik vyprodukoval z instalované výrobní kapacity. Část finanční pak dokresluje výsledek hospodaření o „obsahu“ dluhů, tj. věřitelů. Poslední část účetního výkazu je určena mimořádnému výsledku hospodaření, který je určen pro zachycení všech mimořádných okolností, které se v podniku ve sledovaném účetním období vyskytly (Kislingerová, 1999).

## 2 KLASIFIKACE NÁKLADŮ

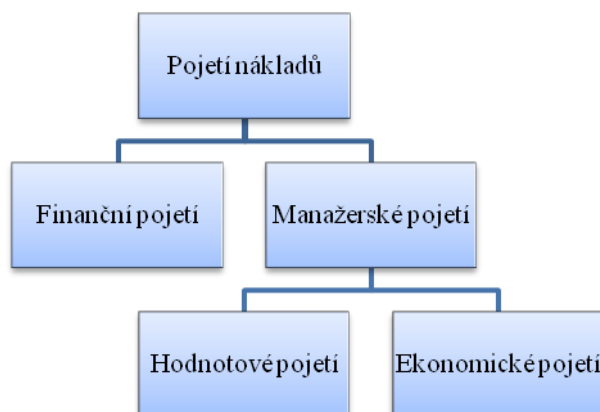
Náklady jsou důležitým syntetickým ukazatelem kvality činnosti podniku. Úkolem managementu proto je usměrňovat je a řídit. Řízení nákladů vyžaduje jejich podrobné třídění (Synek, 2003).

Popesko (2009) říká, že rozlišujeme dvě základní; tzv. **pojetí nákladů**:

- **finanční pojetí nákladů,**
- **manažerské pojetí nákladů.**

Manažerské pojetí podle Popeska (2009) můžeme dále rozdělit na **hodnotové a ekonomické pojetí nákladů** (Obr. 1).

Obr. 1 *Vztah jednotlivých přístupů k pojetí nákladů*



---

Zdroj: Popesko, 2009

Finanční pojetí nákladů je založeno na vnímání nákladů jako úbytku ekonomického prospěchu, který se projevuje úbytkem aktiv nebo přírůstkem dluhů; a který v hodnoceném období, vede ke snížení vlastního kapitálu. V manažerském účetnictví se vychází z charakteristiky nákladů jako hodnotově vyjádřeného, účelného vynaložení

ekonomických zdrojů podniku, účelově souvisejícího s ekonomickou činností. Toto pojetí nákladů můžeme označit jako **manažerské** (Popesko, 2009).

Podle Synka (2003) se třídí náklady takto:

- druhové třídění nákladů,
- účelové třídění nákladů,
- třídění nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti,
- kalkulační členění nákladů,
- členění nákladů v manažerském rozhodování.

## **2.1 Druhové třídění nákladů**

Podrobnější druhové třídění je uplatněno ve výkazu zisků a ztrát (výsledovce) nebo v účtové osnově. Druhové třídění je důležité pro finanční účetnictví a pro finanční a jiné analýzy (výpočet zisku, ukazatel hodnoty přidané zpracováním, analýzy dílčích nákladovostí). Nákladové druhy představují externí náklady. Jsou to náklady prvotní, které vznikají stykem podniku s jeho okolím (např. spotřeba materiálu) nebo s jeho zaměstnanci (mzdové náklady). Jsou to náklady jednoduché, protože je nelze dále členit. Druhotné náklady vznikají spotřebou vnitropodnikových výkonů (výroba elektrické energie, výroba nářadí atd.) a jsou to interní náklady, které mají komplexní charakter a dají se rozložit na původní nákladové druhy (Synek, 2003).

Základními **nákladovými druhy** jsou:

- spotřeba surovin a materiálu, paliv a energie, provozních látek,
- odpisy budov, strojů, výrobního zařízení, nástrojů, nehmotného investičního majetku,
- mzdové a ostatní osobní náklady, které představují mzdy platy, provize, sociální a zdravotní pojištění,
- finanční náklady jako například pojistné, placené úroky, poplatky,
- náklady na externí služby, na opravy a udržování, nájemné, dopravné, cestovné (Synek, 2003).

Základní význam druhového členění nákladů spočívá v tom, že je informačním podkladem při zajištění proporcí, stability a rovnováhy mezi potřebou těchto zdrojů v podniku a vnějším okolím, které je schopno je poskytnout (od koho, kdy a jak musí podnik zajistit materiál, energii, ostatní externí výkony a služby apod.). Pro svůj vztah k okolí se většinou stává i základem členění, které se uplatňuje ve finančním účetnictví.

## 2.2 Účelové třídění nákladů

Je založeno na jednom ze dvou základních hledisek:

- a) **náklady třídíme podle místa vzniku a odpovědnosti**, tj. podle vnitropodnikových útvarů,
- b) **náklady třídíme podle výkonů**, tj. kalkulační třídění nákladů (Synek, 2003).

## 2.3 Kalkulační třídění nákladů

Říká nám, k jakému účelu byly náklady vynaloženy, toto hledisko je pro podnik rozhodující, protože nám umožňuje zjistit rentabilitu jednotlivých výrobků a řídit tak výrobovou strukturu. Jednotlivé výrobky přispívají různou měrou k tvorbě zisku. Dále je také kritériem pro rozhodování zda výrobek koupit nebo vyrobit.

Přesně vymezený výkon je **kalkulační jednicí**. Podle způsobu přiřazení nákladů na kalkulační jednici rozeznáváme dvě hlavní skupiny nákladů, a to:

- přímé – přímo souvisejí s určitým druhem výkonu,
- nepřímé – souvisejí s více druhy výkonů a zabezpečují výrobu jako celek (Synek, 2003).

Do **přímých nákladů** patří náklady jednicové a režijní náklady související přímo s určitým výrobkem. Do **nepřímých nákladů** zahrnujeme režijní náklady, které jsou společné více druhům výrobků.



V posledních letech se náklady začaly sledovat a řídit podle jednotlivých činností. Účetnictví, které toto zajišťuje, je nazýváno procesní účetnictví. Kalkulace založené na něm jsou nazývány kalkulace podle dílčích činností nebo kalkulace ABC.

## 2.4 Třídění nákladů v manažerském rozhodování

Člení nákladů podle jejich závislosti na změnách objemu výroby. Základní skupiny nákladů jsou náklady:

- fixní,
- variabilní,
- oportunitní (alternativní),
- relevantní,
- explicitní,
- implicitní.

### Celkové náklady

- $N$  představují veškeré náklady vynaložené na celkový objem produkce (Synek, 2003).

### Průměrné náklady

- $N_j$  jsou to náklady na jednotku produkce. Vypočteme je tak, že celkové náklady dělíme celkovým množstvím produkce:  $N_j = \frac{N}{q}$ ,

kde:  $N$  – celkové náklady

$q$  – celkové množství produkce

(Synek, 2003).

### Přírůstkové náklady

- $\Delta N$  tvoří přírůstek nákladů vyvolaný přírůstkem objemu produkce:  $\Delta N = N_1 - N_0$  (Synek, 2003).

### Marginální náklady

- $MN$ , hovoříme o nich, pokud se jedná o náklady vyvolané přírůstkem produkce o

jednu jednotku: 
$$MN = \frac{\Delta N}{\Delta q \text{ o } 1 \text{ jednotku}}$$

kde:  $\Delta N$  – přírůstek nákladů,

$\Delta q$  – přírůstek množství o 1 jednotku.

(Synek, 2003).

### 3 EVIDENCE NÁKLADŮ

Náklady v podniku podle Synka (2003) eviduje účetnictví. Obvykle se člení na:

- **finanční,**
- **nákladové,**
- **manažerské.**

**Finanční účetnictví** je určeno pro externí uživatele, protože sleduje informace za podnik jako celek. Základní norma, která reguluje finanční účetnictví, je zákon o účetnictví. V současné době dochází k harmonizaci toho účetnictví v rámci Evropské unie.

**Daňové účetnictví** vychází z finančního účetnictví a podle daňových předpisů třídí veškeré náklady na daňově uznatelné a neuznatelné, stejné rozlišení platí i pro výnosy. Mezi výnosy a náklady vzniká rozdíl a o tento rozdíl upravujeme hrubý zisk. Dále zjistíme daňový základ, který se upraví ještě o odčitatelné položky. Z upraveného daňového základu vypočteme daň, která se sníží o případné slevy na daních, a výsledkem je daňová povinnost. Pokud daňovou povinnost odečteme od hrubého účetního zisku, zjistíme daňový výsledek hospodaření.

**Nákladové účetnictví** představuje soustavu analytických účtů, které slouží k vnitropodnikovému řízení. Je úzce spojeno s kalkulacemi, rozpočty, hmotnou stránkou hospodářských procesů a kontrolní činností. Nákladové účetnictví přerostlo v účetnictví manažerské.

**Manažerské účetnictví** slouží bezprostředně pro efektivní řízení podniku a jeho vnitropodnikových útvarů. Využívá údajů finančního i nákladového účetnictví, kalkulací, statistiky, používá statistických a matematických postupů a metod. Jeho předmětem jsou výnosy, náklady, ale také i cash flow. Poskytuje podklady pro manažerské rozhodování a zabezpečuje kontrolu podniku (Synek, 2003).

### 3.1 Manažerské pojetí nákladů

Náklady, které evidujeme a vykazujeme v účetních výkazech, jsou označovány jako **účetní náklady**. Tyto náklady však pro řadu manažerských rozhodování nevyhovují, proto vzniklo tzv. **manažerské pojetí nákladů** (Synek, 2003).

Manažerské pojetí nákladů vychází z toho, že:

1. Pracuje s ekonomickými náklady, které oproti nákladům v účetnictví zahrnují i oportunitní náklady.
2. Při každém rozhodování bere v úvahu přírůstkové náklady, jsou to ty náklady, které jsou tímto rozhodováním ovlivněny.
3. Rozlišuje krátkodobý a dlouhodobý pohled na náklady a jejich vývoj.  
V krátkodobém pojetí jsou některé výrobní činitele podniku fixní a některé variabilní, kdežto v dlouhodobém pohledu jsou veškeré výrobní činitele proměnné a neexistují tak fixní náklady.

### 3.2 Variabilní a fixní náklady

Dělení na náklady fixní a variabilní má své opodstatnění pouze v krátkém časovém období, protože v delším časovém období se mění i náklady fixní, a to například v důsledku při změnách výrobní kapacity.

#### 3.2.1 Variabilní náklady

Pokud se mění část celkových nákladů v závislosti na změnách objemu výroby, člení se na:

- a) proporcionální náklady (vyvíjejí se stejně rychle jako objem výroby),
- b) nadproporcionální náklady (vyvíjejí se rychleji než objem výroby),

c) podproporcionální náklady (vyvíjejí se pomaleji než objem výroby).

Do variabilních nákladů zahrnujeme jednicové náklady a část nákladů režijních.

### 3.2.2 Fixní náklady

Tyto náklady neovlivňuje objem výroby, proto je nazýváme fixní (pevné, neměnné náklady). Někdy mohou být nazývány provozními náklady, protože zabezpečují chod podniku jako celku.

Do fixních nákladů zahrnujeme velkou část režii, a to například odpisy, nájemné, pojištění aj. Fixní náklady nám tedy vznikají, i když se nic nevyrábíme.

Přebytek výrobce se rovná ekonomickému zisku, který neobsahuje žádné fixní náklady nebo je to rozdíl mezi celkovými příjmy a variabilními náklady (Zerbe, Bellas, 2006).

### 3.3 Plánování nákladů a kontrola

Plán nákladů bývá součástí **finančního plánu**, který zahrnuje plán výnosů, nákladů a zisku, plán rozdělení zisku, popřípadě další plány. **Hlavním cílem plánování nákladů je jejich snížení.** V posledních letech se hojně využívají nové metody, mezi které patří:

- **outsourcing** – představuje předávání určité činnosti mimo podnik, tím má být dosaženo snížení nákladů,
- **offshoring** – představuje předávání určité činnosti na dceřiné společnosti v zemích s nižšími náklady,
- **insourcing** – využívá volné kapacity podniku k převzetí externích zakázek, cílem je zvýšit hospodárnost a vyrovnání výkyvů v zaměstnanosti,
- **franchising** – představuje převzetí licence mezi franchisorem a franchisantem.

Náklady můžeme plánovat pomocí dvou metod:

1. **Globální metoda** – vychází ze základních vztahů v ekonomice podniku.
2. **Podrobná metoda** – vychází z detailních plánovacích podkladů, jako jsou limity, normy spotřeby a další.

## 4 OBECNÁ TEORIE ŘÍZENÍ A OPTIMALIZACE NÁKLADŮ

Náklady provázejí téměř veškeré činnosti, které v ekonomickém prostředí probíhají. Pro firmu, jakožto jednu ze základních ekonomických jednotek, hrají náklady zcela **klíčovou roli**. Každá firma, i ta nejmenší, ale představuje velmi komplikovaný organismus. Měření, evidence, plánování a řízení nákladů v dnešním prostředí tak vyžadují sofistikované nástroje a postupy. Tyto nástroje mají za úkol usnadňovat manažerům poznání nákladů dané organizace a na základě těchto znalostí pomáhat činit rozhodnutí směřující ke splnění cílů a vizí deklarovaných při vzniku společnosti (Popesko, 2009).

V posledních letech se objevily postupy a metody, které celé nákladové řízení posouvají dopředu a dramaticky mění jeho tvář. Tyto změny jsou způsobeny jednak rostoucí konkurencí, která je vlastně samotnou příčinou toho, že firmy jsou nuceny tlačit své náklady dolů a hledat právě takové nástroje které jim pomohou dosáhnout efektivnějšího vykonávání svých činnosti. Vznik těchto moderních metod byl ale také způsoben bouřlivým rozvojem informačních technologií, které tvorbu sofistikovanějších manažerských nástrojů umožňují a podmiňují (Popesko, 2009).

### 4.1 Snižování podnikových nákladů

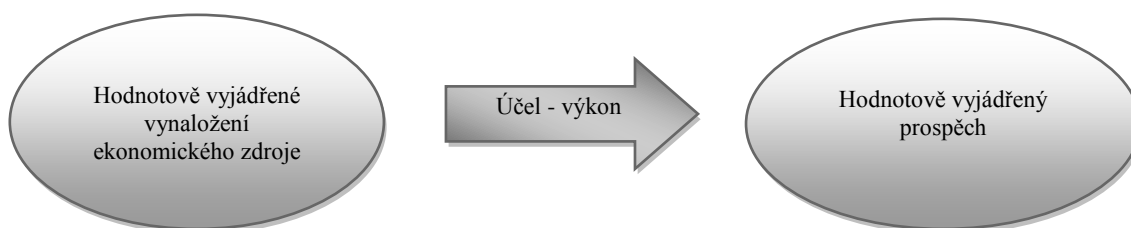
Pokud se podnik rozhodne snižovat své náklady, musí k tomu přistupovat s rozvahou, neboť snaha o optimalizaci nákladů má jedno významné riziko, a to; že *snižování nákladů může mít za následek také snížení hodnoty a kvality výkonu*; vnímaných zákazníkem.

Ne vždy může snížení podnikových nákladů přinést očekávaný efekt. Zákazníci jsou velmi citliví na vnímání hodnoty produktu. Velké snižování nákladů může ve finální podobě poškodit kvalitu produktu- a tím pádem může odradit zákazníky v nákupu

tohoto produktu. Ale na druhé straně zlevnění produktu může zvýšit poptávku po produktu, a tak i přilákat nové zákazníky.

Základní podstatou podnikových nákladů je skutečnost, že jsou vždy nějakým způsobem účelově svázány s podnikovými výkony (viz- obr. 2.).

Obr. 2 *Vazba podnikových výkonů a nákladů*



Zdroj: Popesko, 2009

Obrázek 2 poukazuje na to, že každý náklad, který je v podniku vynaložen, by měl být účelově svázán s hodnotově vyjádřeným prospěchem.

Snižování nákladů určitě nespočívá v jednoduchém „osekávání nákladů“ na základě letného pohledu do účetnictví. Velmi často je lepší cestou k cíli pokusit se o dosažení vyššího užitku či vyšší hodnoty výstupů se stávajícími nákladovými strukturami a docílit tak skutečně hospodárného vynakládání nákladů, tj. lepšího využití potenciálu podniku. Pokud tedy „osekáme“ náklad, bez znalosti jeho vazeb s výkony, pravděpodobně se nevyhneme snížení kvality nebo rozsahu výkonů.

Schuh (2008) ve své publikaci říká, že firmy mají často jen malé oddělení vývoje, a velké množství dodavatelů. Spolupráce s nimi umožňuje snížení nákladů, protože dodavatelé použijí vlastní zkušenosti, kapitál a vlastní vývojové kapacity. Dodavatelé jsou úzce zapojeni do procesu tvorby snížení nákladů, a na oplátku; jsou s nimi sdíleny úspory. Toto sdílení motivuje dodavatele nacházet nové cesty ke snižování cen. Pro dosažení partnerství a otevřené spolupráce; je nezbytné systematicky komunikovat s těmito dodavateli.



Užitečná pomůcka v tomto procesu může být zasílání standardizovaného formuláře k dodavatelům. Pokud se jedná o velký počet dodavatelů a mnoho individuálních příspěvů, toto může být usnadněno tím, že formulář bude přístupný on-line. Kromě popisu nápadů a dalších důležitých informací obsahuje množství potenciálních úspor, možné načasování realizace, pravděpodobnost realizace a úsilí / náklady zúčastněných.

Na které náklady se zaměřit, je velice zásadní otázka, a ne každý zná správnou odpověď. Většina podniků; v rámci úspor nákladů; omezuje výdaje tím, že propustí určité množství zaměstnanců a uzavrou danou pobočku. Je toto řešení opravdu to nejlepší? Snižování nákladů tímto způsobem je opravdu možné, ale znamená to především v první řadě snížení objemu výkonů, a tím také snížení tržeb.

Velmi důležité pro jakékoli úvahy o nákladové optimalizaci je uvědomit si, že **ne všechny podnikové výkony** jako jsou výrobky, služby, zákazníci, **tvoří proporcionálně stejný zisk**. Mezi výkony můžeme nalézt ty, které jsou vysoce ziskové, až po výkony, které jsou ve svém důsledku ztrátové (Popesko, 2009).

Základní nákladové druhy podle Popeska (2009); jsou:

- materiálové náklady,
- osobní náklady,
- odpisy,
- externí služby a ostatní náklady.

#### **4.2.1 Materiálové náklady**

Materiálové náklady představují náklady, které jsou spotřebovávány přímo na výrobu výrobků a služeb. Řadí se mezi nejpodstatnější položky nákladů zejména u průmyslových podniků, proto je zde největší snaha o úsporu nákladů.

Na úsporu nákladů lze pohlížet z dvou pohledů, a to:

- **nakoupit materiál za nižší cenu,**
- **snížit plýtvání s materiálem.**

Jak ale nakoupit materiál za nižší cenu? Ceny materiálů zaznamenaly hlavně v uplynulém desetiletí dramatický nárůst. Obecně lze říci, že ceny základních surovin jsou ovlivňovány globálními trhy a pro odběratele bude asi velmi obtížné nalézt dodavatele, který by danou komoditu nabízel za výrazně nižší cenu než jiní dodavatelé. Jedním z řešení mohou být množstevní slevy, na které ale samozřejmě dosáhne organizace schopná odebírat materiálové položky v určitém množství (Popesko, 2009).

Jak snížit plýtvání s materiálem? Na tuhle otázku bohužel neexistuje jednoznačná odpověď. Je velmi těžké posoudit, kde přesně dochází k plýtvání nákladů nebo který článek výrobního procesu tento jev způsobuje.

#### **4.2.2 Osobní náklady**

Osobní náklady představují náklady vynakládané na pracovní sílu. Rozdělujeme je do dvou skupin:

- **přímé osobní náklady,**
- **nepřímé osobní náklady.**

**Přímé osobní náklady** zahrnují mzdy pracovníků, kteří se přímo podílejí na výrobním procesu, nepřímé osobní náklady představují náklady na administrativní a technicko-hospodářské pracovníky, kteří se na výrobním procesu přímo nepodílejí, ale zajišťují chod podniku jako celku.

U obou skupin nákladů lze z dlouhodobého hlediska jistě sledovat **nepřetržitý růst**. Růst je způsoben růstem reálných i nominálních mezd; téměř ve všech odvětvích a profesích. Tento růst souvisí s vyšší výkonností ekonomiky jako celku a rostoucí životní úrovní obyvatel (Popesko, 2009).

Proto je důležité zaměřit se na oba typy osobních nákladů odděleně. První skupinou osobních nákladů jsou přímé, osobní náklady, které bývají nazývány jako jednicové mzdové náklady. Tyto náklady můžeme uspořít dvěma způsoby:

- můžeme **snížit cenu, za kterou tento výrobní faktor nakupujeme**, tj. snížit mzdy pracovníků,
- nebo dosáhnout **lepšího využití nakupované práce** tím, že zvýšíme počet vyprodukovaných výrobků ve vztahu k počtu pracovníků.

Druhou skupinu tvoří nepřímé mzdové náklady, opět můžeme dle Popeska (2009) dosáhnout optimalizace těchto nákladů dvěma způsoby:

- **lepším využitím těchto nákladů jako fixních zdrojů,**
- **optimalizací prováděných režijních činností.**

### 4.2.3 Odpisy

Odpisy představují další velmi významnou skupinu nákladů, která představuje snížení hodnoty dlouhodobých aktiv v důsledku jejich opotřebení. Čím více podnik optimalizuje přímé mzdové náklady tím, že pracovníky nahrazuje automatizovanými strojními zařízeními, tím větší relativní podíl budou ve firmě tyto náklady představovat (Popesko, 2009).

Existuje opět několik možností, jak optimalizovat tyto náklady:

- **snížit odpisy využitím zařízení s nižší hodnotou,**
- **lépe využít instalovaných zařízení.**

První možnost vychází z faktu, že výše odpisů je závislá na pořizovací hodnotě dlouhodobého majetku. Pokud bychom dokázali pořídit tento majetek nebo zařízení levněji, výše měsíčních odpisů by se snížila (Popesko, 2009).

#### 4.2.4 Externí služby a ostatní náklady

Externí služby a ostatní náklady v sobě zahrnují všechny ostatní náklady, jedná se zejména o **náklady, které nemají přímý vztah k podnikovým výkonům, ale mohou být z různých příčin pro úspěšný chod podniku nezbytné**. U této skupiny je velmi obtížné jakékoli hodnocení a doporučení, jak docílit jejich optimalizace. Musíme se zabývat; nejen tím, „za co“ jsou tyto náklady vynakládány, ale také tím, „k jakému účelu“. Pokud chceme hledat úspory nákladů tohoto druhu, je nezbytné analyzovat činnosti a aktivity, jež jsou díky těmto nákladům realizovány a následně analyzovat výkony prováděné pomocí těchto činností (Popesko, 2009).

## 5 EFEKTIVITA A PRODUKTIVITA VÝROBNÍCH FAKTORŮ

### 5.1 Efektivita

Slovem efektivita či efektivnost vyjadřujeme praktickou **účinnost nějaké** (jakékoliv smysluplné) **lidské činnosti, nejčastěji pak lidské práce**. Jinými slovy se, jedná o souhrnné vyjádření konkrétního účinku nějakého efektu nebo i více různých vzájemně působících efektů. V běžné praxi se používá zejména sousloví hospodářská efektivita, nebo ekonomická efektivita. Efektivita pak obvykle bývá hlavním kritériem při posuzování úspěšnosti. Ekonomická efektivnost je abstraktní pojem, který popisuje stav ekonomiky (resp. ekonomického modelu). Z hlediska vstupů a výstupů je to snaha o minimalizaci nákladů nebo maximalizaci užitku. Definice vycházející z tzv. Paretovského optima. Pokud existuje více prospěšných činností, můžeme situaci označit za efektivní, jestliže žádná z těchto činností nemůže být zvýšena bez současného snížení jiné činnosti. Systém může být nazýván ekonomicky efektivní, jestliže je dosaženo maximální možné produkce z daného množství vstupů a vyrábí se za nejnižších možných nákladů na jednotku (Petráčková, 2000).

Synek (2003) uvádí pojem **EFEKTIVNOST**. Efektivnost představuje poměr výstupu a vstupu (např. poměr množství výrobků a množství práce na ně vynaložené = produktivita práce nebo poměr výnosů z investice a nákladů na ni = efektivnost investice). Dále uvádí, že podnik pracuje efektivně, když všechny své zdroje plně využívá při nejvyšší možné hospodárnosti.

### 5.2 Produktivita

Účinnost s jakou jsou výrobní faktory využívány ve výrobě, se označuje jako jejich **produktivita**. Produktivita se týká všech podniků, výrobních i nevýrobních, neboť výrobou v nejširším pojetí rozumíme transformaci vstupů v užitečné výstupy – výrobky či služby (Synek, 2003).

Synek (2003) říká, že úroveň produktivity je určena poměrem množství produkce k objemu užitých vstupů za určité období: **čím více se vyrobí užitečných věcí za použití méně zdrojů, tím více produktivita roste.**

Produktivita je úzce spojena s kvalitou. Výrobce se proto musí zaměřovat jak na produktivitu, tak na kvalitu, neboť nízká kvalita snižuje konkurenční schopnost a ceny výrobků, naopak vysoká produktivita snižuje náklady a umožňuje snížit ceny výrobků, a tím rozšířit okruh zákazníků.

Produktivita se rozlišuje dle Synka (2003) podle rozsahu uvažovaných vstupů:

- **parciální** (produktivita určitého výrobního faktoru, tj. práce, kapitálu, energie),
- **celková** (souhrnná).

Pro podnik je velice důležitá produktivita souhrnná, ale významnou úlohu při řízení podniku má také produktivita parciální, a to zejména produktivita práce.

### 5.2.1 Produktivita práce

Synek (2003) uvádí, že obecně je parciální produktivita určitého vstupu (např. práce, materiálu, energie, kapitálu) vyjádřena poměrem

$$\frac{\text{výstup}}{\text{vstup (např. práce)}}$$

Nejčastěji se jako ukazatele produktivity práce podniku užívají

$$\frac{\text{přidaná hodnota}}{\text{pracovníci (jejich počet či počet odpracovaných hodin)}}$$

popř. při hodnocení vnitropodnikových útvarů též

$$\frac{\text{čistá produkce (tj, přidaná hodnota bez odpisů)}}{\text{pracovníci (jejich počet či počet odpracovaných hodin)}}$$

Při tom přidanou hodnotou rozumíme:

hodnota produkce – mezipotřeba,

kde:

- hodnota produkce jsou výnosy za produkci (tržby),
- mezipotřeba jsou náklady za veškeré nakupované suroviny, materiály a služby do podniku,
- přidaná hodnota je součtem mezd, sociálních dávek a operačního přebytku, tvořeného odpisy a (+/-) ziskem (před zaplacením úroků, daní apod.) či ztrátou.

### 5.2.2 Produktivita souhrnu faktorů

Celková produktivita vyjadřuje celkovou výslednou účinnost všech zdrojů, bere v úvahu spotřebu všech vstupů (např. práce, kapitálu, energie, surovin a materiálů), tedy spotřebu zvěcnělé i živé práce.

Synek (2003) uvádí, že celkovou produktivitu lze vyjádřit poměrem

$$\frac{\text{výstup}}{\text{suma zdrojových vstupů}} = \frac{\text{výstup}}{\text{práce + kapitál + energie + materiál}}$$

### 5.2.3 Nové podnikové systémy

Jedním z hlavních úkolů managementu je **zvyšování produktivity**. Současné celosvětové zvyšování produktivity je ve značné míře umožněno zaváděním převratných japonských manažerských technik podnikových systémů.

V podnicích tak vznikají systémy, pro které u nás začínáme používat termín **nový podnikový systém**. V podnicích, ve kterých tento systém účinně funguje, a podnik tak

dosahuje špičkové produktivity, se vžilo označení **podnik světové třídy**. Úsilí inovátorů organizace výroby se proto zaměřilo na mezioperační časy, tj. na eliminaci časů a operací nepřidávající hodnotu vytvořením plynulého toku operací přidávající hodnotu.

Systémy podniků světové třídy jsou založeny na filozofii „**Just-in-time**“, tedy na primární orientaci na procesy, na procesním řízení s cílem zcela eliminovat výrobní ztráty, za něž se považují zásoby, vady, poruchy, prostoje neproduktivní kontroly, a to vše při pružné malodávkové výrobě (Synek, 2003).

Synek (2003) uvádí, že výzkum v USA v 90. letech ukázal, že podniky, kam byl systém „Just-in-time“ úspěšně implementován, mají oproti srovnatelným podnikům s tradičním západním systémem v průměru:

- dvaapůlkrát vyšší produktivitu práce,
- třetinovou výrobní plochu,
- pětinou výrobní dobu,
- desetinovou nedokončenou výrobu,
- čtvrtinové nároky na počítačovou podporu výrobního plánování,
- šedesátiprocentní celkové výrobní náklady.



## 6 STANOVENÍ STANDARDU NÁKLADOVÝCH DRUHŮ

Petrík (2005) uvádí, že jednou ze základních funkcí manažerského účetnictví tvoří **metoda nákladového účetnictví založeného na standardech**. Podstata této metody spočívá v tom, že se předem určí náklady výroby a služeb na základě odhadu a kalkulace, poté se zjistí skutečný stav těchto nákladů a porovná se s předem určenými odhady a cíli. Odhady budoucích nákladů nazýváme standardní náklady. Rozdíly zjištěné porovnáním skutečného stavu se standardy se nazývají odchylky, difference. Metoda nákladového účetnictví založeného na standardech vyžaduje velmi pečlivou, sofistikovanou a detailní účetní, technickou, statistickou a matematickou přípravu.

Tato metoda se používá jako **základní kontrolní mechanismus**, ale můžeme ji také využít u firem produkujících služby, kde může být velmi užitečná tím, že může určit reálnou nákladovou cenu produkované služby. Cena produkované služby se určí na základě kalkulace základní nákladové jednotky dané produkce, pomocí které se pak kalkuluje celková cena služby tak, že se vynásobí objem poskytnuté služby touto v penězích vyjádřenou nákladovou jednotkou, a tak se dostane cena finální služby, pod níž by firma neměla jít, nechce-li být ztrátová a chce dosahovat zisku. U organizací zaměřených na služby může být tato hodnota velmi přínosná, neboť umožní aplikovat vhodnou cenovou politiku na určitý druh zakázek.

Petrík (2005) uvádí, že použitím této metody si firma zabezpečuje:

- **základní soubor pro posouzení výkonnosti a efektivnosti,**
- **vhodné vstupy pro rozpočtování a plánování,**
- **kontrolu a řízení nákladů,**
- **použitelný kontrolní mechanismus,**
- **motivaci, participaci a odpovědnost jednotlivých pracovníků a manažerů,**
- **poskytnutí asistence a informací pro kontinuální zlepšování aktuální i plánované výkonnosti a efektivity firmy.**

## 6.1 Standard

Standard můžeme definovat jako **závazný ukazatel vyjádřený v penězích**. Je učený firmou především na základě kalkulace jednotlivých složek nákladů i odhadů jiných souvisejících interních a externích vlivů, které mohou takto kalkulované hodnoty ovlivňovat v tom časovém úseku, pro nějž je daný standard kalkulována používán.

Je důležité si uvědomit, že každý, byť technicky sebelépe kalkulovaný standard v sobě opět nese prvky rizika a nejistoty, stejně jako možné nepřesné a chybné hodnoty přenesené z minulých měřitelných období. Nejde tedy slepě použít v plné míře pro určení standardů aktuálního období hodnoty minulého, protože tyto hodnoty v sobě nesou přirozeně skryté chyby i jiná zkreslení.

S ohledem na výše zmíněné skutečnosti je vždy nutné zejména pro kontrolní a plánovací aktivity tyto standardy znovu pečlivě zhodnotit a často revidovat v souladu s novými podmínkami i očekáváními (Petřík, 2005).

## 6.2 Standardy a jejich konstrukce

Existuje celá řada standardů, které mohou být aplikovány ve firmách a organizacích. Vždy ovšem záleží na požadavcích firmy nebo organizace i na jejich praktické využitelnosti v konkrétních podmínkách v rámci celého komplexu firemního nákladového účetnictví.

Petřík (2005) popisuje čtyři mezinárodně používané a akceptovatelné standardy:

- **běžný standard,**
- **dosažitelný standard,**
- **ideální standard,**
- **základní standard.**

### **Běžný standard**

Tento standard je konstruován pro krátká období, aby zobrazoval aktuální podmínky. Z toho plyne, že je využíván na běžné operativní úrovni firemních aktivit.

### **Dosažitelný standard**

Nejpoužívanější standard, který předpokládá reálný vývoj vnějších i vnitřních podmínek.

Velice důležité pro tento standard je to, aby byl stanoven na reálné úrovni a aby byl dostatečně motivující a reálný. Oproti běžnému standardu je konstruován na delší období, většinou jednoleté. Z těchto důvodů je velmi vhodný pro krátkodobé plánování, rozpočtování i rozpočtovou kontrolu.

### **Ideální standard**

Konstrukce ideálního standardu je založena na předpokladu, že firma pracuje v optimálních podmínkách, tedy bez jakéhokoliv výpadku výroby, činnosti nebo ztrátového času. Je revidován v určitých periodách, které jsou závislé na podstatných změnách skutečností, jakými jsou například změny v technologiích či pracovních postupech. Protože jsou v praxi obtížně dosažitelné, nepoužívají se pro běžné operativní kontrolní reportingové účely. Jeho využití je vhodné pro zvážení motivace a pro dosahování dlouhodobých rozvojových cílů firmy (Petřík, 2005).

### **Základní standard**

Tento standard je konstruován jako dlouhodobý a neměnitelný pro dlouhé období a počítá se na základě dlouhodobých odhadů trendů budoucího vývoje v oblastech, v nichž mají přímý i nepřímý vliv na činnosti firmy. Pomocí jeho analýzy je možno stanovit krátkodobý běžný standard (Petřík, 2005).

## 7 MODERNÍ NÁSTROJE VEDOUcí K OPTIMALIZACI NÁKLADŮ

V současné době, kdy se stále více ve firmách používají moderní technologie tvořící velkou přidanou hodnotu a vyžadující stále kvalifikovanější pracovníky a kvalitnější zabezpečení podpůrnými, tedy režijními službami, i dynamičtější přístup k řízení, je potřeba tuto skutečnost přenést i do tak zásadního řídicího procesu, jakým je **rozpočtování a plánování** (Petřík, 2005).

Popesko (2009) uvádí, že celá řada firem byla v minulosti ukolébána relativní stabilitou prostředí, v němž působila. Struktura výkonů, zákazníků, ceny vstupů a výstupů nebo počet a síla konkurentů se držely v relativně stálých mezích. Změny, ke kterým v oblasti podnikání došlo a stále častěji dochází, ovšem na management firem kladou daleko vyšší nároky. Manažeři jsou pod tlakem konkurence nuceni čím dál častěji hledat skryté rezervy v podnikovém hospodaření a nastavit ho na co nejvyšší míru efektivnosti a flexibility. Manažeři začínají čím dál častěji hledat odpovědi na otázky typu:

- **Které produktové řady jsou nejvíce ziskové a které naopak generují ztrátu?**
- **Kolik podnik opravdu stojí jednotlivé činnosti?**
- **Jsou činnosti vykonávány efektivně?**

Hledání odpovědí na tyto otázky může představovat problém, pokud ekonomický úsek podniku nesleduje náklady na jednotlivé prováděné činnosti, které jsou uvnitř podniku vykonávány. Základním požadavkem, který stál u zrodu moderních kalkulačních metod, bylo přiřazování nákladů výkonům podle skutečných příčin vedoucích ke vzniku nákladů. V praxi se jedná hlavně o samotné vnitropodnikové činnosti; prováděné v rámci transformačního procesu. Znamená to, že hledání přesného zprostředkujícího vztahu mezi náklady a výkony je z důvodu snahy o obecné, paušální přiřazení často odsouzeno k neúspěchu (Popesko, 2009).

Ideální kalkulační systém by měl odrážet celý podnik, provoz i administrativu a měl by vysledovat čas, úsilí a dovednosti potřebné k výrobě a prodeji každého výrobku.

Popesko (2009) říká, že můžeme definovat základní požadavky na moderní systém řízení nákladů, který by měl:

- odrážet fyzický průběh procesů a nejenom odpovědnostní vztahy,
- být dostatečně detailní k vyjádření přiměřeně přesných nákladů,
- podávat informace pro rozhodování v rámci celého životního cyklu výrobku,
- zahrnout čas jako významný nositel nákladů,
- zahrnovat fyzická měřítka, jako je kvalita, produktivita, kapacita,
- respektovat, fyzický tok produktů a dalších nákladových objektů,
- nesledovat náklady jen z pohledu vstupů, ale také z pohledu výstupů,
- měřit plýtvání a podněcovat k eliminaci plýtvání,
- definovat procesy a výdaje, které nepřidávají hodnotu,
- zaměřovat pozornost na plánování a řízení nákladů,
- využívat moderní technologie,
- odrážet veškeré speciální atributy produktů.

Je zcela zřejmé, že tuto škálu požadavků nemohou tradiční nákladové systémy založené na objemových přiřázkách nebo na odděleném sledování fixních nákladů ve své podstatě splňovat. **Manažer musí hledat kvalitativně vyšší úroveň způsobu řízení nákladů, než nabízejí tyto tradiční metody** (Popesko, 2009).

Výše uvedené požadavky se staly základem **kalkulace nákladů podle aktivit** (Activity-Based Costing-**ABC**), která pro přiřazování nákladů objektům používá měření skutečných fyzických výkonů jednotlivých prováděných činností a aktivit.

ABC usiluje o odhalení skutečné příčiny vzniku nákladů či „hybné síly aktivit“ určující požadavky, které vedou ke specifickému užití společných zdrojů spojených s danou aktivitou. Tato metoda při své aplikaci poskytuje široké spektrum informací o nákladech, činnostech, aktivitách, výkonech a nákladových objektech, které začaly být využívány nejenom samotnou nákladovou kalkulací, ale i pro řízení činností prováděných v podniku a také pro restrukturalizaci podnikových procesů a aktivit. (Popesko, 2009).

## 7.1 Metoda ABC

Synek (2003) uvádí, že **cílem metody ABC je dosáhnout rozvržení režijních nákladů podle skutečné příčinnosti jejich vzniku**. Tato metoda zjišťuje a přiřazuje náklady dílčím aktivitám. Začíná se rozvržením podnikových činností do dílčích aktivit, při čemž se zaměřuje především na oblasti, ve kterých vznikají režijní náklady.

Popesko (2009) poukazuje, že postup při aplikaci kalkulace ABC se skládá z následujících kroků:

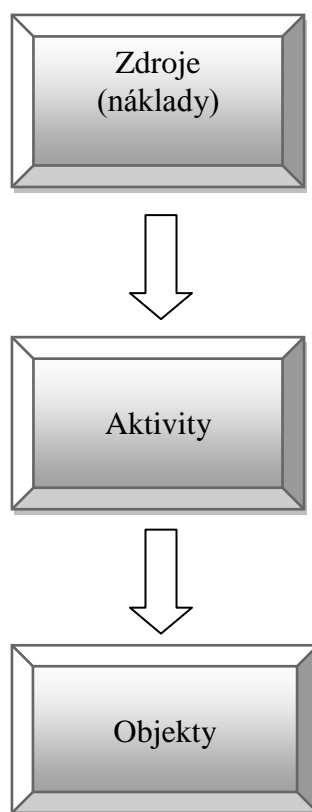
- V prvním kroku je vynaložený ekonomický zdroj, v tomto případě nepřímý náklad, přiřazen k jednotlivým definovaným aktivitám. Přiřazení se provádí na základě **vztahové veličiny nákladů**, která vymezuje způsob přepočtu nákladů z účetní evidence na jednotlivé definované aktivity.
- Ve druhém kroku se zjistí celkové náklady na jednotlivé aktivity, vymezí se **vztahová veličina aktivity**, resp. nákladový nositel a stanoví se náklady na jednotku aktivity.
- Ve třetím kroku se určí náklady na předmět alokace, tj. **nákladový objekt** (výkon, službu, zákazníka) na základě nákladů na jednotku aktivity a objemu těchto jednotek, které jsou objekty alokace spotřebovávány.

### 7.1.1 Klasifikace nákladů v ABC kalkulaci

V rámci ABC kalkulace dle Popeska (2009) není prováděna alokace nákladů podle aktivit pro všechny podnikové náklady, ale jen pro jejich část.

Obecně můžeme náklady, které do ABC systému vstupují, rozdělit do tří kategorií.

Obr. 3 Jednoduchý ABC systém



---

Zdroj: Popesko 2009

Z nákladového pohledu na ABC jsou spotřebovávané zdroje v první fázi přiřazovány definovaným aktivitám a skrze tyto aktivity poté přiřazeny definovaným nákladovým objektům (viz. obr. 3).

Z procesního pohledu tak aktivity hrají ústřední roli. Procesy, na které pohlížíme jako na řetězec určitých aktivit, jsou vykonávány za účelem uspokojení potřeb zákazníků, jež mohou být měřeny definovanými měřítky výkonnosti (Popesko, 2009).

## 7.1.2 Vliv aplikace metody ABC na výkonnost firem

Samozřejmým důvodem, proč firmy přistupují k aplikaci jakkoliv moderní manažerské metody nebo techniky, která navíc vyžaduje určité investice; a jsou s ní spojené určité náklady, je víra, že její aplikace se pozitivně promítne do výkonnosti této firmy a v konečném důsledku i do její ziskovosti.

Není tomu jinak ani u ABC metody. Otázky spojené s návratností investice do ABC jsou jedním z ústředních témat rozhovorů mezi ABC implementátory a uživateli a také vnitřní otázkou, na kterou každý potenciální uživatel ABC hledá odpověď. Jak je tomu ve skutečnosti se vztahem výkonnosti organizace a využitím komplexního ABC přístupu?

Na prvním místě je nutné zdůraznit skutečnost, že samotná aplikace ABC systému ke zvýšení výkonnosti a rentability výkonů organizace nevede. Investice do ABC může naopak v první fázi vést ke zhoršení hospodářských výsledků, protože s implementací ABC a jejím provozem jsou v první fázi spojeny náklady. Základní podmínkou pro to, abychom mohli konstatovat, že investice do ABC by účelná, je umět využít její potenciál a její výstupy ke správnému rozhodování. Pouze manažerské rozhodnutí, učiněné na základě přesných a detailních informací, může sloužit jako nástroj ke zvyšování výkonnosti a ziskovosti organizace.

Vliv aplikace ABC na výkonnost a ziskovost firem je tak nepřímý. Výkonnost organizace mohou zvýšit manažerská rozhodnutí; týkající se výkonu jednotlivých prováděných aktivit. Otázky, jak provádět činnosti lépe, jak omezit plýtvání zdroji či jak činnosti časově a prostorově uspořádat, jsou řešeny v rámci manažerského nástroje. Otázky týkající se ziskovosti organizace jako celku jsou pak značně širší a týkají se téměř všech oblastí činnosti podniku. ABC zde může hrát celou řadu úloh, které jsou ale opět vždy založeny na jeho podpoře manažerských rozhodnutí vedoucích ke zvyšování rentability. ABC může být použit jako informační nástroj pro podporu správných cenových rozhodnutí (Popesko, 2009).



## PRAKTICKÁ ČÁST

Praktická část bude zaměřena na jednotlivé nákladové druhy a jejich optimalizaci ve vybraném podniku.

### 8 METODIKA PRÁCE

Podklady pro teoretickou část diplomové práce na téma **Optimalizační nákladové strategie** budou hledány v knihovně v odborné literatuře, dále v přednáškách z odborných předmětů. V této části jsou vymezeny základní pojmy v procesu plánování, řízení a klasifikace nákladů. V závěru budou popsány pojmy jako produktivita, efektivita a moderní nástroje k optimalizaci nákladů, především tedy metoda ABC.

Praktická část, kterou lze považovat za hlavní část diplomové práce, bude vypracována následujícím způsobem. Na začátku je charakterizován podnik, jehož hlavním předmětem činnosti je poskytování ubytovacích služeb a hostinské činnosti. K charakteristice podniku byl využit webový server [www.justice.cz](http://www.justice.cz), internetové stránky hotelu a v neposlední řadě, také podrobnější informace od managementu hotelu.

Úkolem bylo provést analýzu struktury nákladů ve vybraném podniku a navrhnout opatření vedoucí ke zvyšování výkonnosti tohoto podniku prostřednictvím optimalizace jednotlivých nákladových druhů. Dále zjistit, jaké podnik vynakládá náklady, rozdělit tyto náklady do jednotlivých skupin na náklady provozní, spojené s chodem podniku, dále na finanční a mimořádné. Provést jejich podrobnější analýzu a zjistit, které z těchto nákladů tvoří největší část vynaložených finančních prostředků a kterým nákladům je třeba věnovat zvláštní pozornost. Tyto informace byly čerpány z účetnictví hotelu, především z účetních rozvah za jednotlivé sledované roky.

Dalším neméně důležitým cílem je porovnat vývoj těchto nákladů v jednotlivých letech pozorování. Pokusit se nalézt vysvětlení, proč se jednotlivé náklady vyvíjejí určitým způsobem, porovnat, zda se náklady zvyšují proporcionálně s dosahovanými tržbami.

Ke konci praktické části práce vyčíslit nákladovost tržeb, která vyjadřuje poměr celkových nákladů k dosaženým čistým tržbám.

A na závěr vyhodnotit jednotlivé druhy nákladů a zjistit, zda jsou náklady využívány efektivně, zda nedochází k plýtvání. V posledním bodě této části navrhnout opatření vedoucí k optimalizaci nákladů. Tyto podklady budou čerpány z nabídek od konkurenčních společností a z práce v terénu. Konkrétně se zaměřit na největší položky nákladů, které představují energie, vodné a stočné, telefony, internet a pohonné hmoty.

## 9 CHARAKTERISTIKA VYBRANÉHO PODNIKU

Problematika optimalizace nákladů byla provedena na konkrétním podniku, kterým je rodinný hotel **Slunečná louka**. Hotel byl otevřen v roce 2004.

Areál hotelu se rozprostírá na celkové ploše 11 000 m<sup>2</sup>, nabízí ubytování maximálně 46 hostům v 19 nadstandardně velkých pokojích (cca 24 m<sup>2</sup>). V přízemí se nachází restaurace s kapacitou 70 míst. Na terase hotelu je po celý rok připravena venkovní restaurace s kapacitou cca 60 míst. Je zde také možné kompletní zajištění firemních akcí a školení. K dispozici jsou 2 zasedací místnosti s promítacím plátnem.

### **Složení pokojů:**

- ✓ 8 dvoulůžkových pokojů (4 s terasou a 3 s balkónem),
- ✓ 4 dvoulůžkové pokoje s možností přistýlky (1 s terasou, 1 s balkónem, 1 s bezbariérovým přístupem),
- ✓ 1 dvoulůžkový pokoj de Luxe s terasou a možností přistýlky,
- ✓ 3 trojlůžkové pokoje s možností přistýlky (2 s terasou, 1 s balkónem),
- ✓ 1 apartmá se dvěma ložnicemi pro čtyři osoby s možností přistýlky.

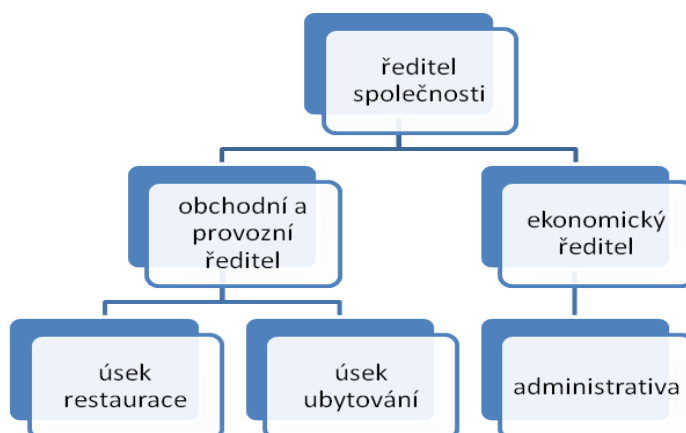
Společnost JULIA UNO Group, s. r. o., která hotel provozuje, vznikla 27. listopadu 1998 zápisem do obchodního rejstříku. Sídlo společnosti je v Českých Budějovicích. Předmětem podnikání je koupě zboží za účelem dalšího prodeje a prodej, hostinská a ubytovací činnost.

Tab. 2 Společnost JULIA UNO Group s. r. o.

<b>Obchodní firma</b>	<b>JULIA UNO Group s. r. o.</b>
<b>Datum zápisu</b>	27. listopadu 1998
<b>Sídlo</b>	České Budějovice, Litvínovická 1478, 370 01
<b>Identifikační číslo</b>	251 85 322
<b>Právní forma</b>	Společnost s ručením omezeným
<b>Předmět podnikání</b>	koupě zboží za účelem dalšího prodeje hostinská činnost ubytovací služby
<b>Statutární ográn</b>	2 jednatele
<b>Prokura</b>	2 prokuristé
<b>Společníci</b>	1. společník - vklad 100 000 Kč, již splaceno 2. společník - vklad 51 000 Kč, splaceno - obchodní podíl 51 % 3. společník - vklad 49 000 Kč, splaceno - obchodní podíl 49 %
<b>Základní kapitál</b>	100 000 Kč
<b>Počet zaměstnanců</b>	9 stálých + 5 brigádních zaměstnanců

Zdroj: www.justice.cz

Obr. 4 Struktura společnosti



Zdroj: autorka

Jednatel jedná jménem společnosti samostatně ve všech věcech. Podepisování se děje tak, že k napsanému nebo vytištěnému obchodnímu jménu připojí svůj podpis.

Prokurista je oprávněn jednat za společnost samostatně. Prokurista za společnost podepisuje tak, že k napsané nebo vytištěné obchodní firmě společnosti připojí dodatek označující prokuru a svůj vlastnoruční podpis.

## 10 ANALÝZA NÁKLADŮ A VÝNOSŮ

Z hlediska optimalizace nákladů je pro každý podnik důležitá podrobná analýza nákladů, jejímž cílem je zjistit, kde se nalézají největší problémy, a tyto problémy se snažit eliminovat.

V této praktické části práce budou zkoumány náklady sledovaného podniku v posledních pěti letech hospodaření, jejich analýza, která vyústí ve zhodnocení stávající situace.

### 10.1 Náklady

Z hlediska účetnictví rozlišujeme celkové náklady na provozní, finanční a mimořádné.

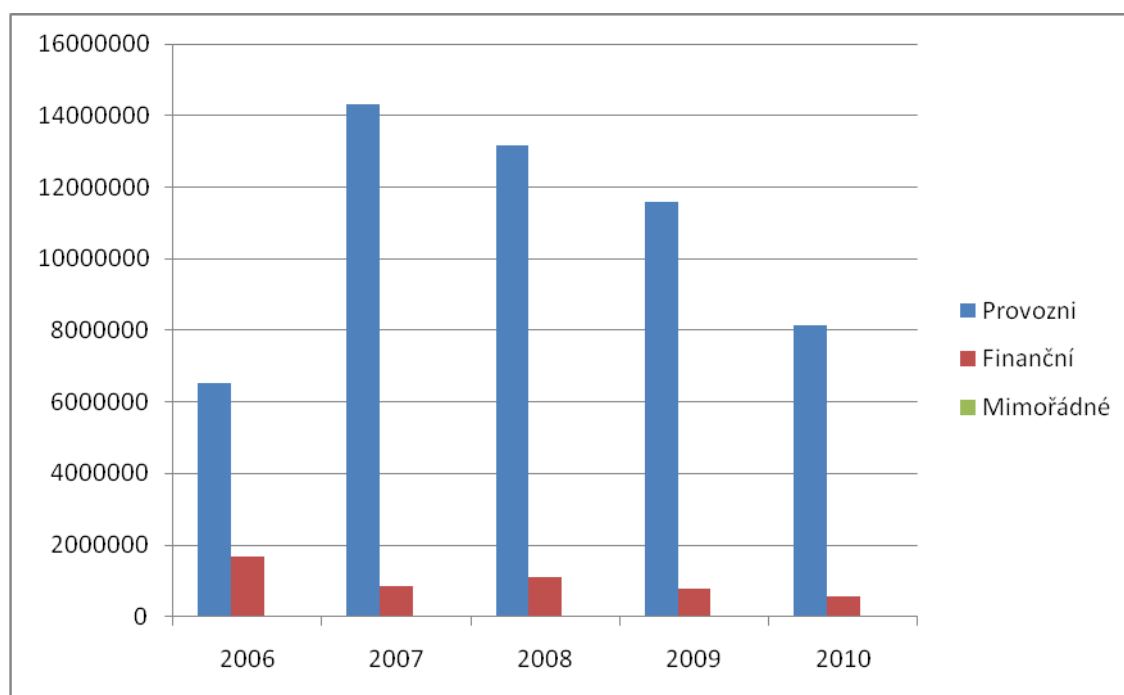
Tab. 3 Celkové náklady za období 2006 – 2010 (v Kč)

	2006	2007	2008	2009	2010
<b>Provozní náklady</b>	6 512 443	14 308 940	13 166 222	11 573 695	8 138 191
<b>Finanční náklady</b>	1 692 008	844 851	1 103 183	787 771	575 586
<b>Mimořádné náklady</b>	0	0	0	0	0
<b>Celkové náklady</b>	<b>8 204 451</b>	<b>15 153 792</b>	<b>14 269 405</b>	<b>12 361 466</b>	<b>8 713 777</b>

Zdroj: Výsledovka společnosti

Z tabulky 3; je zřejmé, že firma nevykázala v posledních pěti letech žádné mimořádné náklady. Nejvyšší náklady (Tab. 3) byly patrné v roce 2007 a to celkem 15 153 792 Kč. Od dalších let se náklady postupně snižovaly a poslední rok jsou náklady velmi nízké oproti roku 2007.

Graf 1 Celkové náklady v období 2006 – 2010



Zdroj: výsledovka společnosti

Z grafu 1 vyplývá, že největší nákladovou položku v podniku tvoří provozní náklady. Do těchto nákladů patří veškeré částky, které podnik investuje do zajištění chodu podniku, tedy do provozní činnosti.

## 10.2 VÝNOSY

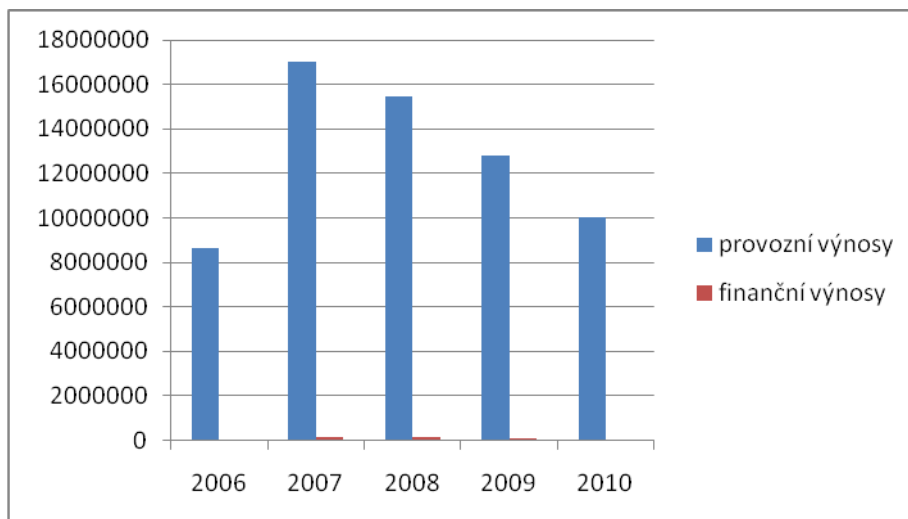
Tab. 4 Celkové výnosy za období 2006 – 2010 (v Kč)

	2006	2007	2008	2009	2010
<b>Provozní výnosy</b>	8 643 268	16 998 362	15 439 960	12 786 133	10 010 119
<b>Finanční výnosy</b>	26 935	162 690	152 117	110 645	36 455
<b>Mimořádné výnosy</b>	0	0	0	0	0
<b>Celkové výnosy</b>	<b>8 670 203</b>	<b>17 161 052</b>	<b>15 592 077</b>	<b>12 896 778</b>	<b>10 046 574</b>

Zdroj: výsledovka společnosti

Nejvyšších výnosů společnost dosáhla v roce 2007, což je patrné z tabulky 4. Nejnižší výnosy byly na začátku sledovaného období v roce 2006. Rozdíl mezi výnosy (Tab. 4) roku 2006 a 2007 představuje 8 490 849 Kč.

Graf 2 Provozní a finanční výnosy v letech 2006 – 2010

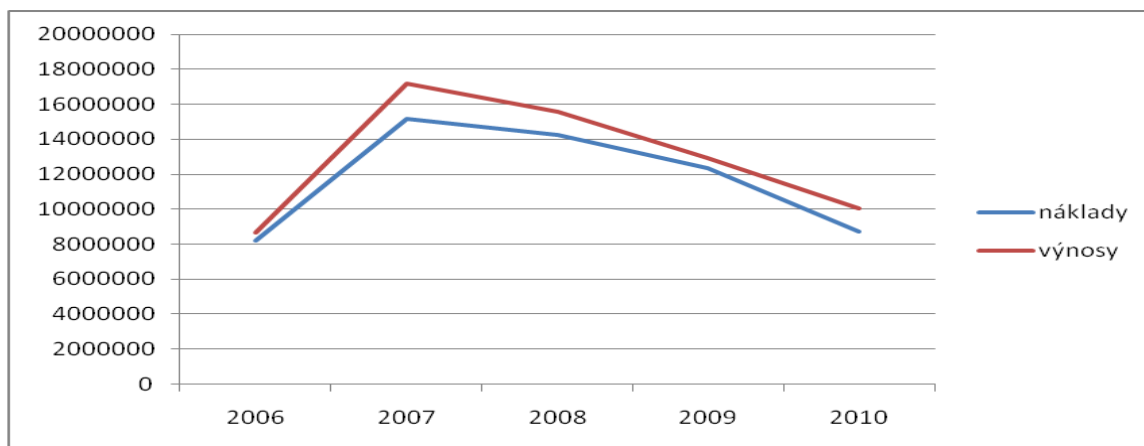


Zdroj: Výsledovka společnosti

Z grafu 2; je patrné, že největší položku tvoří provozní výnosy. Mimořádné výnosy nejsou v grafu znázorněny, protože v celém sledovaném období byly nulové.

### 10.3 Porovnání nákladů a výnosů

Graf 3 Porovnání nákladů a výnosů v letech 2006 - 2010



Zdroj: výsledovka společnosti



## 11 ANALÝZA KONKRÉTNÍCH NÁKLADŮ

### 11.1 Provozní náklady

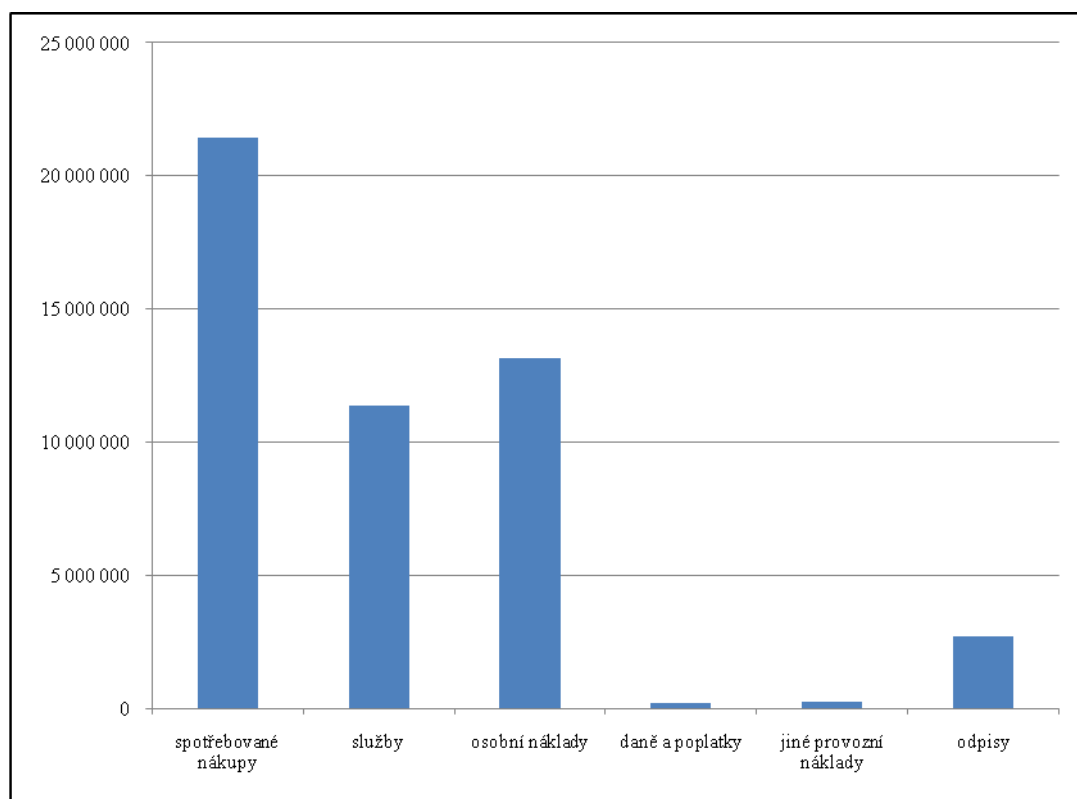
Z grafu 1; a tabulky 3; je zřejmé, že největší položku na seznamu nákladů tvoří provozní náklady, proto jim bude věnována samostatná podkapitola.

Tab. 5 Provozní náklady za období 2006 - 2010 (v Kč)

	2006	2007	2008	2009	2010
Spotřeba materiálu	375 959	590 093	366 399	338 151	339 070
Spotřeba energie	390 672	605 914	593 340	346 275	662 506
Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek	104 724	165 344	207 334	175 040	171 304
Prodané zboží	2 749 196	4 011 053	3 832 309	2 883 393	2 516 177
<b>Spotřebované nákupy celkem</b>	<b>3 620 551</b>	<b>5 372 404</b>	<b>5 001 390</b>	<b>3 742 859</b>	<b>3 689 057</b>
Opravy a udržování	2 398	31 460	75 828	45 751	104 186
Cestovné	1 953	58 418	414	316	1 676
Náklady na reprezentaci		17 749	2 835	609	995
Ostatní služby	1 705 657	2 333 217	1 883 813	29 53 327	2 174 247
<b>Služby celkem</b>	<b>1 710 008</b>	<b>2 440 844</b>	<b>1 962 890</b>	<b>3 000 003</b>	<b>2 281 104</b>
Mzdové náklady	1 443 755	2 060 863	2 000 947	2 021 694	2 198 536
Zákonné sociální pojištění	483 510	701 129	697 255	647 956	718 889
Zákonné sociální náklady	33 921	33 629	34 604	36 649	32 313
Ostatní sociální náklady		233	232		
<b>Osobní náklady celkem</b>	<b>1 961 186</b>	<b>2 795 854</b>	<b>2 733 038</b>	<b>2 706 299</b>	<b>2 949 738</b>
Daň silniční	7 200	5 700	5 400	4 272	4 272
Daň z nemovitosti	4 949	4 949	5 770	28 021	22 426
Ostatní daně a poplatky	970	28 490	38 642	31 118	32 260
<b>Daně a poplatky celkem</b>	<b>13 119</b>	<b>39 139</b>	<b>49 812</b>	<b>63 411</b>	<b>58 958</b>
Zůstatková cena prodaného majetku			1 220		
Smluvní pokuty a úroky z prodlení				1 161	
ostatní pokuty a penále				784	
Odpis pohledávky				33 478	
Ostatní provozní náklady	53 478	56 815	37 635	29 370	30 082
<b>Jiné provozní náklady celkem</b>	<b>53 478</b>	<b>56 815</b>	<b>38 855</b>	<b>64 793</b>	<b>30 082</b>
Odpisy dl. Nehmotného a hmotného majetku	100	1 900 664	1 817 516	1 541 923	1 249 697
Rezervy podle zvláštních předpisů		950 000	950 000		-2 850 000
<b>Odpisy celkem</b>	<b>100</b>	<b>2 850 664</b>	<b>2 767 516</b>	<b>1 541 923</b>	<b>-1 600 303</b>

Zdroj: výsledovka společnosti

Graf 4 Jednotlivé skupiny provozních nákladů ve sledovaných letech 2006 -2010



Zdroj: Tab. 3 Provozní náklady

Z grafu 4; je patné, že největší skupinu nákladů tvoří Spotřebované nákupy. Dalo by se říci, že v každém podniku je tato skupina na prvním místě. Druhou velkou skupinu (Graf 4) tvoří Osobní náklady a třetí největší skupinu představují Služby.

### 11.2.1 Spotřebované nákupy

Účetní skupina 50 – Spotřebované nákupy; zahrnuje účtové skupiny 500 až 504, kterými jsou spotřebované nákupy, spotřeba materiálu, spotřeba energie, spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek a prodané zboží.

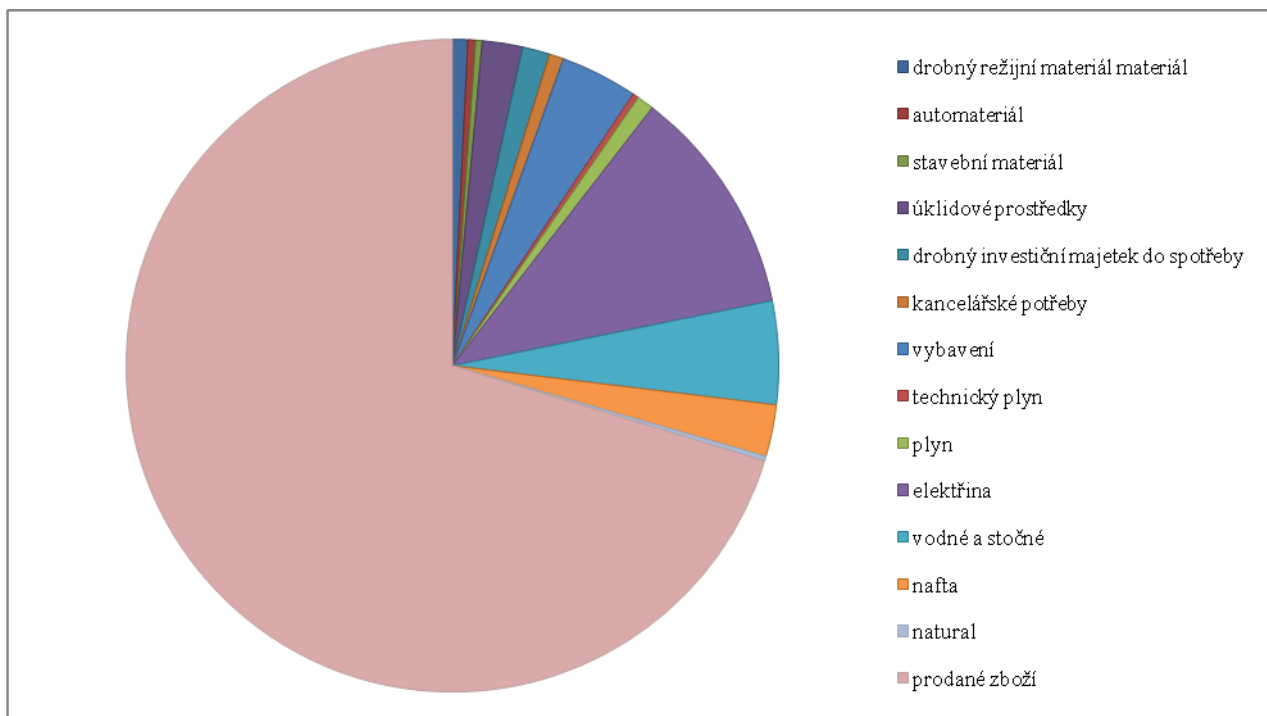
Tab. 6 *Spotřebované nákupy v letech 2006 – 2010 (v Kč)*

<b>Spotřebované nákupy</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>
Drobný režijní materiál	25 569	43 324	47 568	19 571	9 663
Auto materiál	27 225	28 319	1 938	4 818	9 843
Stavební materiál		11 640	50 435	1 565	
Úklidové prostředky	17 193	135 079	106 521	53 440	73 057
Drobný investiční majetek do spotřeby	70 324	121 591	3 192	24 851	39 396
Kancelářské potřeby	5 393	35 523	40 114	18 663	38 487
Vybavení	33 439	211 387	109 332	204 318	177 801
Technický plyn	36 603	6 164	4 290	5 563	4 969
Plyn	203	31 959	55 983	40 994	34 725
Elektřina	336 112	459 823	533 024	257 459	710 865
Vodné a stočné	54 356	61 824	60 278	738 715	76 509
Nafta	84 016	11 479	138 295	128 483	131 610
Benzín	20 708	15 741	8 764		
Prodané zboží	2 290 753	3 261 364	3 227 053	2 453 304	2 308 322
<b>Celkem</b>	<b>3 001 894</b>	<b>4 435 217</b>	<b>4 386 787</b>	<b>3 951 744</b>	<b>3 695 247</b>

Zdroj: výsledovka společnosti

Z tabulky 6; vyplývá, že největší náklady měla společnost v roce 2007, a to celkem 4 435 217 Kč. Od tohoto roku se náklady postupně snižovaly a v roce 2010 byly náklady (Tab. 6) ze skupiny Spotřebovaných nákupů menší o 21 %. Dle mého názoru je tohle velice příznivý ráz a cílem společnosti by mělo být toto snižování udržet.

Graf 5 Jednotlivé skupiny spotřebovaných nákupů v letech 2006 - 2010



Zdroj: Tab. 4 *Spotřebované nákupy*

### 11.2.2 Osobní náklady

Jak již bylo zmíněno dříve, druhou skupinou, která představuje největší nákladové druhy, je skupina 52 – Osobní náklady. Tato účetní skupina zahrnuje:

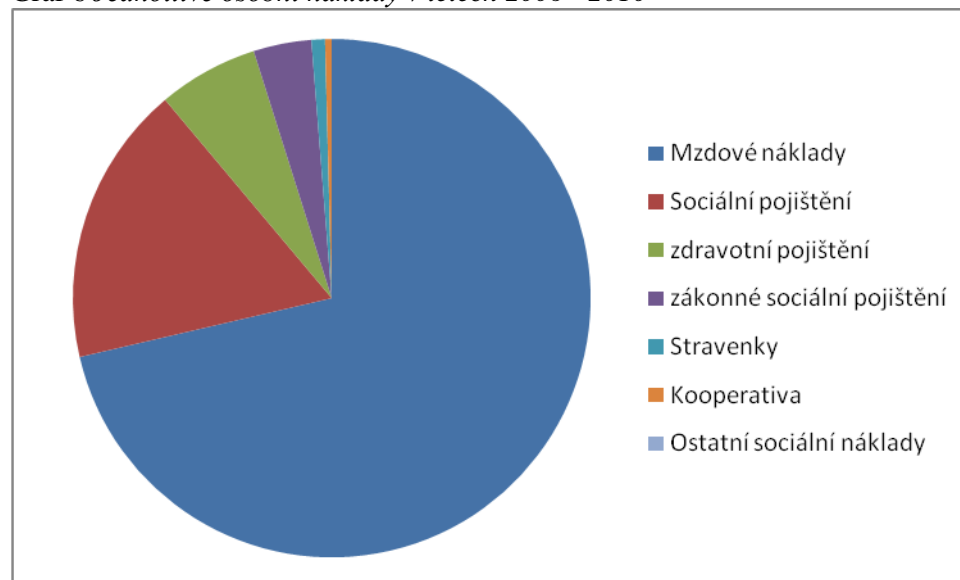
- osobní a mzdové náklady,
- příjmy společníků a členů družstva ze závislé činnosti,
- odměny členům orgánů společnosti a družstva,
- zákonné sociální pojištění,
- ostatní sociální pojištění,
- sociální náklady individuálního podnikatele,
- zákonné a ostatní sociální náklady.

Tab. 7 Osobní náklady v letech 2006 - 2010 (v Kč)

	2006	2007	2008	2009	2010
Mzdové náklady	1 443 755	2 060 863	2 000 947	2 021 694	2 198 536
Sociální pojištění	359 026	520 841	517 965	463 602	525 506
Zdravotní pojištění	124 484	180 288	179 290	178 394	189 178
Zákonné sociální pojištění – nemocenské				5 960	4 205
Stravenky	25 186	22 834	22 785	23 463	20 542
Příspěvek na důchodové pojištění	8 735	10 795	11 819	13 186	11 771
Ostatní sociální náklady		233	232		
<b>Celkem</b>	<b>1 969 186</b>	<b>2 795 854</b>	<b>2 733 038</b>	<b>2 706 299</b>	<b>2 949 738</b>

Zdroj: výsledovka společnosti

Graf 6 Jednotlivé osobní náklady v letech 2006 - 2010



Zdroj: Tab. 5 Osobní náklady

Z grafu 6; jsou patrné jednotlivé osobní náklady. Největší položku představují mzdové náklady, které v hotelu představují celkem 9 725 795 Kč za období 5 let. Další velkou položkou je sociální pojištění v celkové výši 2 386 940 Kč a třetí velkou skupinu tvoří zdravotní pojištění ve výši 851 634 Kč.

### 11.2.3 Služby

Třetí velkou skupinou, která tvoří největší položky v nákladech společnosti, jsou Služby. Služby nalezneme v účtové skupině 51.

Účtová skupina 51 zahrnuje:

- služby,
- opravy a udržování,
- cestovné,
- náklady na reprezentaci,
- ostatní služby.

Tab. 8 Rozdělení služeb v letech 2006 – 2010 (v Kč)

Služby	2006	2007	2008	2009	2010
Opravy a udržování	2 398	31 460	75 828	45 751	104 186
Cestovné	1 953	58 418	414	316	1 676
Náklady na reprezentaci		17 749	2 835	609	995
Ostatní služby	190 668	143 161	428 847	514 589	72 855
Parkovné	1 158	1 063	2 294	915	133
Poštovné	4 780	5 969	5 173	4 130	4 233
Provize/stravenky	831	660	689	1 290	1 120
Služby/auto	97 484	62 839	35 958	133 976	44 466
Prádelna	108 443	97 344	107 718	149 863	151 899
Telekomunikační služby	222 248	238 035	235 245	228 559	216 363
Reklama, inzerce	185 864	216 243	175 679	224 579	236 800
Eurobillboard		40 000	48 000	46 000	44 000
Svoz odpadu	32 518		31 082	44 724	35 113
Hlídací služby	39 867				

Leasing/výčepní zařízení	125 354	137 109	22 851		
Pronájem přístroje na kávu		12 000	12 000	12 000	11 200
Evidence Intrastat	17 822	49 255	19 440	19 440	1 620
Poplatek/Akcenta	13 040				
Skipasy	173 943				190 153
Doprava	41 230	123 279	4 694	157 813	10 959
Leasing/kuchyně	450 400	491 347			
Leasing Opel			122 433	163 245	163 245
Software		40 514	7 638	31 165	44 715
Úklidové služby		55 000	103 625	104 791	102 896
Ostatní poplatky		15 120	1 250		
Ostatní služby - ubytování		4 476	208 607	64 497	101 717
Školení			2 672		
Bobová dráha			12 500	2 568	
Ekokom			3 905	4 632	2 915
<b>Celkem</b>	<b>1 710 001</b>	<b>1 841 041</b>	<b>1 671 377</b>	<b>1 955 452</b>	<b>1 543 259</b>

Zdroj: výsledovka společnosti

Z tabulky 8; zřetelně vyplývá, že rok 2009 měl největší náklady na Služby, naopak v roce 2010 byly služby o 412 193 Kč nižší. Největší nákladovou položku, skupiny Služeb, představují ostatní služby, telekomunikační služby a inzerce. Co se týče Ostatních služeb, je nutné vyzdvihnout i to, že se hotelu podařilo rok od roku tyto náklady snižovat. Konkrétně v roce 2006 činily ostatní služby 190 668 Kč, kdežto v roce 2010 „pouhých“ 72 855 Kč. Tento rozdíl činí 117 813 Kč, což představuje 38% pokles.

### 11.3 Finanční náklady

Finanční náklady zahrnují účtovou skupinu 56, kterou tvoří:

- finanční náklady,
- prodané cenné papíry,
- úroky a kurzové ztráty,
- náklady z přecenění majetkových cenných papírů,
- náklady z finančního majetku,

- náklady z derivátových operací,
- ostatní finanční náklady,
- manka a škody na finančním majetku.

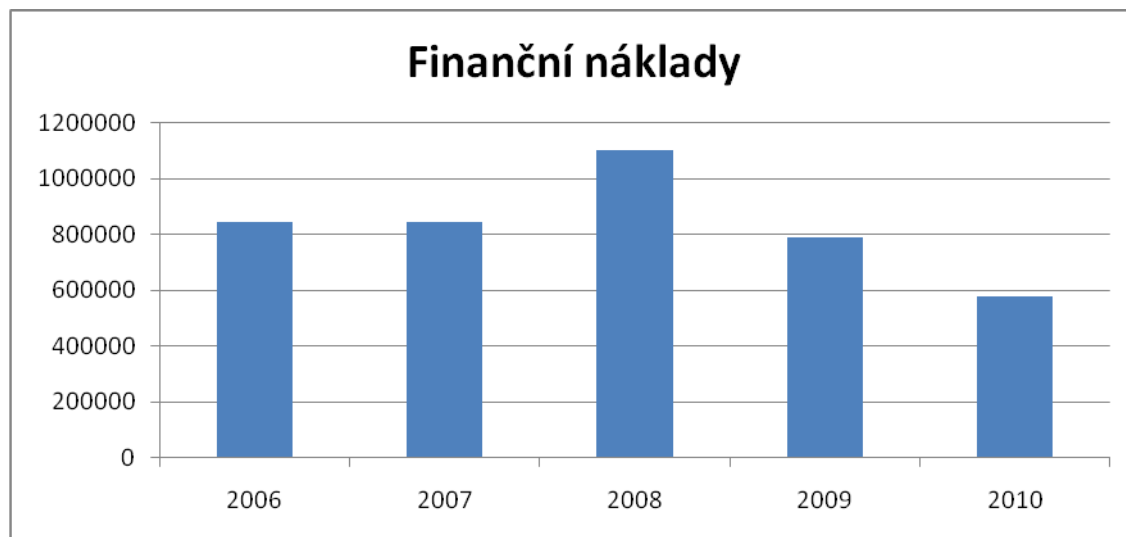
Tab. 9 *Finanční náklady v letech 2006 - 2010 (v Kč)*

<b>Finanční náklady</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>
Úroky	751 922	687 304	827 449	625 083	447 798
Kurzové ztráty	6 793	46 730	174 642	63 559	26 225
Ostatní finanční náklady	87 287	110 816	101 090	99 128	101 562
<b>Celkem</b>	<b>846 002</b>	<b>844 850</b>	<b>1 103 181</b>	<b>787 770</b>	<b>575 585</b>

Zdroj: výsledovka společnosti

Z tabulky 9; vyplývá, že pro rok 2010 byly finanční náklady jednoznačně nejmenší. Největší náklady byly v roce 2008, činily celkem 1 103 181 Kč. Je zde patrný klesající ráz. Je zde patrné postupné snižování výše úvěrů, a proto postupně klesají se splácením nákladové úroky. Jedná se o úvěry použité na výstavbu hotelu.

Graf 7 *Podíl finančních nákladů 2006 – 2010 (v Kč)*



Zdroj: Tab. 7 Finanční náklady (v Kč)



## 12 NÁKLADOVOST TRŽEB

Hlavním cílem rozboru výkazů zisků a ztrát je zjistit rentabilitu podnikové činnosti za určité období. **Rentabilitu** (výnosnost) lze zjistit vztažením výsledku hospodaření k různým základnám (např. částce vlastního jmění, celkovým aktivům, 1 akcii apod.). Tím lze z různých úhlů získat přesnější vyjádření výdělkové schopnosti podniku za příslušné období.

Přímo z výsledovky můžeme vyčíst náklady i tržby a z nich sestavit ukazatele nákladovosti tržeb. **Nákladovost vyjadřuje poměr celkových nákladů** (tj. vlastních nákladů výroby prodaného zboží nebo nákupní ceny prodaného zboží a nákladů odbytových) **k dosaženým čistým tržbám** (tj. hrubým tržbám sníženým o vrácené dodávky a poskytnuté rabaty, popř. další srážky)

([http://www.eamos.cz/amos/kat\\_spo/externi/kat\\_spo\\_2966/8/kap813.html](http://www.eamos.cz/amos/kat_spo/externi/kat_spo_2966/8/kap813.html), dostupné 9. 4. 2011)

$$\text{Nákladovost} = \frac{\text{celkové náklady}}{\text{celkové tržby}}$$

$$\text{Rok 2006: } \frac{8\,204\,451}{8\,643\,268} = 0,95$$

$$\text{Rok 2007: } \frac{15\,153\,792}{16\,998\,362} = 0,89$$

$$\text{Rok 2008: } \frac{13\,166\,222}{15\,439\,960} = 0,85$$

$$\text{Rok 2009: } \frac{11\,573\,695}{12\,786\,133} = 0,91$$

$$\text{Rok 2010: } \frac{8\,138\,191}{10\,010\,119} = 0,81$$

Nákladovost tržeb patří mezi tzv. haléřové ukazatele, neboť vyjadřuje, kolik nákladů vynaložil podnik na 1 Kč tržeb ([http://www.eamos.cz/amos/kat\\_spo/externi/kat\\_spo\\_2966/8/kap813.html](http://www.eamos.cz/amos/kat_spo/externi/kat_spo_2966/8/kap813.html), dostupné 9. 4. 2011).

Z výše uvedených výpočtů vyplývá, že v roce 2006 podnik vynaložil na jednu korunu 0,95 Kč nákladů. V roce 2007 podnik vynaložil na jednu korunu 0,89 Kč, v roce 2008 to bylo 0,85 Kč, v roce 2009 vynaložil 0,91 Kč a v posledním sledovaném roce 0,81 Kč.

Obecně by mělo být snahou dosáhnout co nejnižší hodnoty tohoto ukazatele, ale velmi záleží na absolutní výši objemu tržeb. Tyto výsledné hodnoty se proto zdají být poměrně vysoké, ale tržby ve sledovaném podniku jsou velmi vysoké, proto je možné se spokojit s vyšší hodnotou ukazatele, neboť absolutní částku zisku lze zvyšovat nejen snižováním nákladů, ale i zvyšováním odbytu (množství prodaného zboží).

# NAVRHNUTÁ OPATŘENÍ

## Energie

Velkou skupinu tvoří spotřeba elektrické energie, proto jsem se zde zaměřila na optimalizaci těchto nákladů. V prvním bodě jsem rozeslala nabídky do jednotlivých společností, které dodávají energie v Jihočeském kraji. Tyto nabídky jsem následně porovnávala.

### 1. Změna dodavatele

Prováděla jsem výběr vhodných dodavatelů, srovnáváním cen elektrické energie. Hotel odebírá energie od společnosti ARMEX ENERGY, a. s. Odběry jsou účtovány čtvrtletně.

Tab. 10 *Ceny za dodávky elektřiny v roce 2010 (v Kč)*

Období	1. 1. – 31. 12. 2010
<b>celkem</b>	<b>710 865</b>

Zdroj: účetnictví společnosti

V Jihočeském kraji působí kolem 16 dodavatelů elektřiny. Po užším výběru a zhodnocení byla vybrána společnost UNITED ENERGY TRADING, a. s.

Tab. 11 *Ceny od společnosti UNITED ENERGY TRADING, a. s. v roce 2010 (v Kč)*

Období	1. 1. – 31. 12. 2010
<b>celkem</b>	<b>645 075</b>

Zdroj: nabídka společnosti UNITED ENERGY TRADING, a. s.

Společnost UNITED ENERGY TRADING, a. s. nabízí Heat Tariff, který je nejvýhodnější pro hotel. Celková úspora oproti stávajícímu dodavateli elektřiny je **46 790 Kč** ročně, což představuje 10% úsporu.

## **2. Výměna žárovek za úsporné žárovky**

V hotelu se nalézá zhruba 60 obyčejných žárovek. Pokud tyto žárovky vyměníme za úsporné, získáme další úsporu.

Dle výzkumu se v hotelu svítí v průměru 5 hodin denně, což představuje 1 825 hodin ročně. Hotel odebírá elektřinu od společnosti ARMEX ENERGY, a.s., kde jedna kWh stojí **2,97 Kč**.

### **➤ 60 W obyčejná žárovka**

- 1 žárovka:  $1\,825\text{ h} \times 60\text{ W} = 109\,500\text{ Wh} = 109,5\text{ kWh}$   
 $109,5\text{ kWh} \times 2,97\text{ Kč} = \underline{325,2\text{ Kč za 1 žárovku za rok}}$
- **60 žárovek:**  $325,2\text{ Kč} \times 60\text{ žárovek} = \underline{19\,513\text{ Kč za rok}}$

Provoz 60 žárovek, při spotřebě 60W činí 19 513 Kč za rok.

### **➤ 11 W úsporná žárovka (obyčejné 60W žárovky nahrazeny 11W úspornými žárovkami)**

- 1 žárovka:  $1\,825\text{ h} \times 11\text{ W} = 20\,075\text{ Wh} = 20,1\text{ kWh}$   
 $20,1\text{ kWh} \times 2,97\text{ Kč} = \underline{59,7\text{ Kč za 1 žárovku za rok}}$
- **60 žárovek:**  $59,7\text{ Kč} \times 60\text{ žárovek} = \underline{3\,582\text{ Kč za rok}}$

**Provoz 60 úsporných žárovek, při spotřebě 11 W činí 3 582 Kč za rok, což představuje roční úsporu 81,6 %.**

## Návratnost investice do úsporných žárovek

Cena jedné úsporné žárovky je 111 Kč, při roční úspoře 16 140 Kč, by se nám tato investice vrátila za 82 dnů.

### 3. Fotovoltaická elektrárna

Hotel se nachází na slunném Lipně, umístěn na jih. Vzhledem k této poloze je možné využít fotovoltaickou elektrárnu.

Celková plocha střešní krytiny, která je vhodná pro umístění fotovoltaického systému je 200 m<sup>2</sup>.

Tab. 12 *Fotovoltaický systém*

fotovoltaická elektrárna může vyrobit:	<b>18200 - 22 700 kWh</b>
<b>Pokud se uzavře smlouva s dodavatelem na 20 let, získáme za každou kWh garantovanou cenu 13, 46 Kč měsíčně</b>	
<b>Roční úspora</b>	<b>244 972 - 305 542 Kč</b>
<b>Cena zařízení</b>	<b>2 440 000 Kč</b>

Zdroj: [www.nalezeno.cz](http://www.nalezeno.cz)

Z tabulky 12; vyplývá, že cena zařízení činí 2 440 000 Kč. Doba návratnosti investice je vzhledem k nejnižší roční úspoře přibližně 10 let.

Pro zamezení tepelných ztrát z pohledu stavebně-technologického, ale i z hlediska plýtvání teplem, navrhuji provést termovizní scan, který je nutno provést v hlavní topné sezóně. Následně podniknout kroky vedoucí k odstranění těchto nedostatků, které mohou být zaviněny nejenom technologiemi, ale i lidským faktorem.

## Vodné a stočné

Tab. 13 *Přehled vodného a stočného za rok 2010 (v Kč)*

Období	Celkem za období
1.1. - 31. 3. 2010	26 319
1.4. - 30. 6. 2010	14 174
1.7. - 30. 9. 2010	26 367
1.10. - 31. 12. 2010	9 649
<b>Celkem</b>	<b>76 509</b>

Zdroj: účetnictví společnosti

Co se týče vodného a stočného, není možné změnit dodavatele, proto by bylo vhodné zaměřit se na jiná úsporná opatření, jako například nainstalování regulátorů průtoku vody. Dále by bylo vhodné upozornit zaměstnance na plýtvání s vodou.

## Telefony a internet

Hotel má uzavřenou velmi výhodnou smlouvu na telefonování u společnosti O2, s paušálem O2 Neomezená SIM+ na 6 telefonních čísel. Tento tarif je velmi výhodný.

Internet hotel provozuje také od společnosti O2. Celkem platí **1 213 Kč za měsíc**. Vzhledem k zlepšení služeb a úspoře v oblasti internetu, doporučuji tento internet zrušit. V této lokalitě nabízí své služby společnost Termsnet. Nabízí vhodné tarify pro firmy. Po konzultaci s vybranou společností, jsme zvolili tarif 8M, který nabízí neomezený, rychlý a bezdrátový internet za cenu **539 Kč za měsíc**. **Tento rozdíl představuje úsporu 55%.**

Další forma úspory může být telefonování prostřednictvím internetu. Podnik se může zaměřit také na elektronickou komunikaci se zákazníky, využitím emailové komunikace, online

systemu rezervací. Komunikovat lze také pomocí bezdrátového telefonování v rámci internetové sítě.

## **Pohonné hmoty**

Průměrná roční spotřeba pohonných hmot činí **107 819 Kč**. Možným řešením v rámci úspor pohonných hmot je využití slevových karet. Vzhledem k poloze hotelu byla vybrána čerpací stanice HOS, s. r. o., která má pobočku přímo v Lipně nad Vltavou. S majitelem čerpací stanice byla dohodnuta množstevní sleva, při které zákazník získá úporu 0,50 Kč na 1 litr odebraných pohonných hmot.

Při roční průměrné spotřebě 3 209 litrů nafty, by tato sleva představovala **1 604 Kč**.

## **Další vhodná opatření**

Díky grafickému znázornění je patrné, že nejvyšší náklady i tržby byly v roce 2007. Postupně se dá sledovat klesající tendence. Zde opět vyvstává otázka jak optimalizovat náklady a zvýšit tržby?

Podnik může pronajímat sportoviště i nebytováním hostům, tím pádem přiláká do hotelu nové zákazníky, kteří přinášejí zisk. Pro hotel je také vhodný incurcing. Například může zprostředkovávat vaření pro jiné instituce, obědová menu pro místní obyvatele a školy. Ostatním institucím může pronajímat školící prostory, zajistit cateringové služby.

Vhodná je zde i analýza akcí, které přinášejí největší zisk, a na ty se následně zaměřit. Zjišťovat, kde jsou největší slabiny a trhliny, snažit se je odstraňovat. Zaměřit se na marketingové nástroje. V dnešní době jsou velmi oblíbené slevové servery, tématické portály a sociální sítě. Mohou fungovat tak, že pokud si uživatel přidá hotel do oblíbených, bude mu poskytnuta sleva.

Slevové servery umožní hotelu vyplnit pokles návštěvnosti mezi sezónami, ale i v sezóně při neúplném využití ubytovací kapacity. Zákazník přenesse poskytnutou slevu na ubytování tím, že využije i ostatních hotelových služeb. Díky slevovým serverům získá hotel i medializace v rámci internetové sítě.

Co se týče optimalizace nákladů, osobní náklady jdou velmi těžko optimalizovat, je to tzv. „běh na dlouhou trať“ a ne vždy se to podaří. Pokud chce podnik produkovat kvalitní služby, musí stavět na kvalitní pracovní síle. V dnešní době je velkým trendem šetřit na zaměstnancích v podniku, ale nemyslím si, že je to správná cesta. Zaměstnanci musejí být motivováni, největší motivací je pro všechny výše mzdy.

Zaměstnavatel se může snažit motivovat zaměstnance také nepeněžními benefity. V dnešní době je pro zaměstnance velmi přitažlivá flexibilní pracovní doba. Dalším odměnou pro zaměstnance by mohly být využití hotelových služeb za nižší ceny, hotelové stravování za zvýhodněné ceny nebo například možnost využití slevy na ubytování rodinných příslušníků v hotelu.

Z grafu 5; jasně vyplývá, že největší skupinu tvoří prodané zboží. Jedná se o zboží, které hotel nakupuje za účelem dalšího prodeje. Jediná cesta k optimalizaci těchto nákladů vede přes vyjednávání množstevních cen u dodavatelů a dalších různých slev při pravidelném odběru. Vhodné je ovšem i porovnání cen s konkurencí, menší dodavatelé nabídnou nižší ceny zboží, ale vyplatí se objednávat každou věc od jiného dodavatele? Myslím si, že složka těchto nákladů nepatří v podniku mezi ty, které je nutné výrazně optimalizovat a snižovat, protože na druhé straně podniku přinášejí tržby, bez kterých by podnik nemohl fungovat.

Pokud by se podnik zaměřil na reklamu a inzerci, doporučila bych znovu přehodnotit reklamní nástroje analýzou těchto nástrojů. Marketingové nástroje, které mají na zákazníka nejmenší vliv, by bylo vhodné úplně zrušit a podnik by se měl zaměřit na ty nástroje, které mají největší účinnost.



## ZÁVĚR

Optimalizace nákladů představuje dlouhý a složitý proces u každého podniku, zvláště pak v dnešní době, která se vyznačuje silící mírou globalizace. S prudkým vývojem globalizace se rozvíjí i nespočet nových informací. Nové zdroje získávání informací, nutí majitele podniků zamýšlet se nad svými postupy ve sběru a analýze dat. Podnikatelé, kteří chtějí být úspěšní a dosáhnout vytouženého zisku se musí těmto změnám přizpůsobit.

Cílem diplomové práce bylo kvantifikovat náklady, které jsou spojeny s využitím výrobních faktorů, posoudit jejich účinnost a zhodnotit jednotlivé nástroje používané k řízení a optimalizaci těchto nákladových druhů, proto před vypracováním práce byly stanoveny 2 hypotézy:

**Hypotéza 1:** Nejvyšší podíl nákladů vybrané společnosti tvoří náklady na prodané zboží.

Dle výsledku práce je pořadí následující: prodané zboží, osobní náklady a služby. Hypotézu 1 lze potvrdit.

**Hypotéza 2:** Výše provozních nákladů rostla.

Z tab. 2 je zřejmé, že provozní náklady nerostou v průběhu jednotlivých sledovaných let, spíše kolísají a ke konci sledovaného období je patrný pokles těchto nákladů. Hypotéza 2 byla zamítnuta.

V případové studii práce byla provedena analýza struktury nákladů. Další část tvoří návrh na opatření vedoucí ke zvyšování výkonnosti tohoto podniku prostřednictvím optimalizace jednotlivých nákladových druhů. Největší nákladovou položku představují energie, jejich ceny neustále rostou, proto je velmi důležité zaměřit se v první řadě na jejich vývoj, neboť úspora v této oblasti nákladů může v dalších letech spíše procentuálně vzrůst. Ceny energií sice závisí z velké části na energetické politice státu, ale dá se předpokládat jejich nárůst spíše než stagnace nebo pokles. Kdežto náklady na

komunikační technologie a internet pravděpodobně poklesnou. V rámci konkurenčního boje se operátoři předhánějí, takže stačí tento trh sledovat a vybrat si z nejlepší nabídky.

Navrhnutá opatření nemohou vytvořit univerzální návod na úspěšnou optimalizaci nákladů ve všech podnicích. Představují spíše nastínění směru, kterým by se měla optimalizace ubírat, aby napomohla managementu firmy k úspěšnému řízení a rozhodování. Nelze provést pouze jednu velkou změnu, která by vše rázem vyřešila. Celková optimalizace nákladů podniku, se skládá z dílčích návrhů, jejichž efekt se projeví splynutím těchto opatření.

## SUMMARY

The object of this work is to quantify the costs, which are connected with using production factors, qualify their effectiveness and evaluate individual tools that are used to control and optimization of these cost sorts. The task was to make the cost structure analysis in a selected company and to suggest steps leading to improving the effectiveness of this company through optimization individual cost sorts. Further, to find what costs are spent by the company, to divide these costs into individual groups as the operating costs connected with the company run, financial costs and exceptional costs. To make a more detailed analysis and find, which of these costs cover the biggest part of the spent financial resources, and to which costs are to be given a special attention to.

Next, and also important, objective is to compare the development of these costs in individual years of observing. To find the explanation why individual costs develop in a specific way, to compare whether the costs rise proportionally along with the reached incomes. To evaluate individual cost sorts finally and find whether the costs are used effectively and without wasting. Eventually, to find possible solutions of cost saving and optimization.

To suggest steps that would help the company with more effective management. The problems of the cost optimization were made on an existing company, which is a family hotel **Slunečná louka**. Suggested steps cannot create universal instructions for a successful cost optimization in all companies. They rather represent the direction for the cost optimization, to help the company management to a successful control and deciding.

## PŘEHLED POUŽITÉ LITERATURY

- [1] DRUCKER, P.: Výzvy managementu pro 21. století. Praha: Management Press, 2000, 187 s., ISBN 80-7261-021-X.
- [2] HOLMAN, R.: Ekonomie. Praha: CH Beck, 2001, 710 s., ISBN 80-7179-891-6.
- [3] HRADECKÝ, Mojmír.: Řízení režijních nákladů. Praha: EKON, 1995, 104 s., ISBN 80-7175-025-5.
- [4] KISLINGEROVÁ, E.: Oceňování podniku. Praha: C. H. Beck, 1999, 304 s., ISBN 80-7179-227-6.
- [5] KRÁL, B.: Manažerské účetnictví. Praha: Management Press, 2006, 622 s., ISBN 80-7261-141-0.
- [6] KŘÍKAČ, K.: Náklady, ceny, rentability. Plzeň: ZČU, 2000. 113 s. ISBN 80-7082-669-X.
- [7] LANDA, M.: Finanční plánování a likvidita. Brno: Computer Press, 2007, 180 s., ISBN 978-80-251-1492-6.
- [8] MAREK, P. a kol.: Studijní průvodce financemi podniku. Praha: Ekopress, 2009, 634 s., ISBN 978-80-86929-49-1.
- [9] MAŘÍK, M., MAŘÍKOVÁ, P.: Moderní metody hodnocení výkonnosti a oceňování podniku. Praha: Ekopress, 2005, 164 s., ISBN 80-86119-61-0.
- [10] NEUMAIEROVÁ, I., NEUMAIER, I.: Výkonnost a tržní hodnota firmy. Praha: Grada Publishing, 2002, 216 s., ISBN 80-247-0125-1.
- [11] PETRÁČKOVÁ, V., KRAUS, J.: Akademický slovník cizích slov. Praha: Academia, 2000, 836 s., ISBN 80-200-0982-5.
- [12] PETŘÍK, T.: Ekonomické a finanční řízení firmy. Praha: Grada Publishing, 2005, 372 s., ISBN 80-247-1046-3.
- [13] POPESKO, B.: Moderní metody řízení nákladů. Praha: Grada Publishing, 2009, 240 s., ISBN 978-80-247-2974-9.
- [14] SEDLÁČEK, J.: Účetní data v rukou manažera – finanční analýza v řízení firmy. Praha: Computer Press, 2001, 220 s., ISBN 80-7226-562-8.
- [15] SCHUH, CH., KROMOSER, R., STROHMER, M., PERÉZ, R., TRIPLAT, A.,: The Purchasing Chessboard. Gabler, 2008, 213 s., ISBN 978-3-540-88724-9.

[16] SYNEK, M. a kol.: Manažerská ekonomika. Praha: Grada Publishing, 2003, 472 s., ISBN 80-247-0515-X.

[17] ZERBE, R., Bellas, A.: A Primer For Benefit – Cost Analysis. Edward Elgar, 2006, 316 s., 978-1-84376-897-5.

### **Internetové zdroje**

[18] *Slunečná louka* [online]. 23.3.2011 [cit. 2011-03-25]. Hotel slunečná louka. Dostupné z WWW: <[www.slunecnalouka.cz](http://www.slunecnalouka.cz)>.

[19] *EAMOS* [online]. c2002 [cit. 2011-04-09]. Rentabilita. Dostupné z WWW: <[http://www.eamos.cz/amos/kat\\_spo/externi/kat\\_spo\\_2966/8/kap813.html](http://www.eamos.cz/amos/kat_spo/externi/kat_spo_2966/8/kap813.html)>.

[20] *Ekonomika a management* [online]. 23.3.2011 [cit. 2011-03-25]. Provozní náklady. Dostupné z WWW: <<http://ekonomika-managment.studentske.cz/>>.

[21] *Nalezeno.cz* [online]. 2008 [cit. 2011-04-20]. Ceny energie. Dostupné z WWW: <[www.nalezeno.cz](http://www.nalezeno.cz)>.

[22] *Obchodní rejstřík* [online]. 23.3.2011 [cit. 2011-03-25]. Justice.cz. Dostupné z WWW: <[www.justice.cz](http://www.justice.cz)>.

[23] KUČEROVÁ, Dagmar . *Podnikatel.cz* [online]. 22.3.2010 [cit. 2011-03-25]. Unáhlená „optimalizace“ nákladů se může prodrazit. Dostupné z WWW: <<http://www.podnikatel.cz/clanky/unahlena-optimalizace-nakladu-se-muze-prodrazit/>>.

## SEZNAM OBRÁZKŮ, TABULEK A GRAFŮ

### Seznam obrázků

Obr. 1 <i>Vztah jednotlivých přístupů k pojetí nákladů</i>	str. 14
Obr. 2 <i>Vazba podnikových výkonů a nákladů</i>	str. 24
Obr. 3 <i>Jednoduchý ABC systém</i>	str. 38
Obr. 4 <i>Struktura společnosti</i>	str. 44

### Seznam tabulek

Tab. 1 <i>Stupně výsledku hospodaření za účetní období</i>	str. 12
Tab. 2 <i>Společnost JULIA UNO Group s. r. o.</i>	str. 44
Tab. 3 <i>Celkové náklady za období 2006 – 2010 (v Kč)</i>	str. 46
Tab. 4 <i>Celkové výnosy za období 2006 – 2010 (v Kč)</i>	str. 47
Tab. 5 <i>Provozní náklady za období 2006 - 2010 (v Kč)</i>	str. 49
Tab. 6 <i>Spotřebované nákupy v letech 2006 – 2010 (v Kč)</i>	str. 51
Tab. 7 <i>Osobní náklady v letech 2006 - 2010 (v Kč)</i>	str. 53
Tab. 8 <i>Rozdělení služeb v letech 2006 – 2010 (v Kč)</i>	str. 54
Tab. 9 <i>Finanční náklady v letech 2006 - 2010 (v Kč)</i>	str. 56
Tab. 10 <i>Ceny za dodávky elektřiny v roce 2010(v Kč)</i>	str. 59
Tab. 11 <i>Ceny od společnosti UNITED ENERGY TRADING v roce 2010 (v Kč)</i>	str. 59
Tab. 12 <i>Fotovoltaický systém</i>	str. 60
Tab. 13 <i>Přehled vodného a stočného za rok 2010 (v Kč)</i>	str. 61

### Seznam grafů

Graf 1 <i>Celkové náklady v období 2006 – 2010</i>	str. 47
Graf 2 <i>Provozní a finanční výnosy v letech 2006 – 2010</i>	str. 48
Graf 3 <i>Porovnání nákladů a výnosů v letech 2006 – 2010</i>	str. 48
Graf 4 <i>Jednotlivé skupiny provozních nákladů ve sledovaných letech 2006 -2010</i>	str. 50
Graf 5 <i>Jednotlivé skupiny spotřebovaných nákupů v letech 2006 – 2010</i>	str. 52
Graf 6 <i>Jednotlivé osobní náklady v letech 2006 – 2010</i>	str. 53
Graf 7 <i>Podíl finančních nákladů 2006 – 2010 (v Kč)</i>	str. 56

