

# **Analýza systému řízení nákladů ve společnosti**

Michal Palatka

---

Bakalářská práce  
2025



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky

---



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav podnikové ekonomiky

Akademický rok: 2024/2025

# ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

|                   |                                                       |
|-------------------|-------------------------------------------------------|
| Jméno a příjmení: | Michal Palatka                                        |
| Osobní číslo:     | M22579                                                |
| Studijní program: | B0413A050024 Ekonomika a management                   |
| Specializace:     | Ekonomika a management podniku                        |
| Forma studia:     | Prezenční                                             |
| Téma práce:       | Analýza systému řízení nákladů ve vybrané společnosti |

## Zásady pro vypracování

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Provedte literární rešerši na téma analýzy nákladů.

II. Praktická část

- Zpracujte analýzu systému řízení nákladů ve vybrané společnosti.
- Na základě provedené analýzy navrhněte vhodná doporučení v oblasti řízení nákladů.

Závěr

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

**Seznam doporučené literatury:**

BHIMANI, Alnoor; HORNGREN, Charles T.; DATAR, Srikant M. a RAJAN, Madhav V. *Management and cost accounting*. Seventh edition. Harlow, England: Pearson, 2019. ISBN 978-1-292-23266-9.  
DRURY, Colin. *Management and cost accounting*. Eleventh edition. Australia: Cengage, 2021. ISBN 978-1-4737-7361-5.  
FIBÍROVÁ, Jana; ŠOLJAKOVÁ, Libuše; WAGNER, Jaroslav a PETERA, Petr. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2019. ISBN 978-80-7598-486-9.  
KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press, 2018. ISBN 978-80-726-1568-1.  
POPEŠKO, Boris a PAPADAKI, Šárka. *Moderní metody řízení nákladů*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Grada, 2016. ISBN 978-80-247-5773-5.

Vedoucí bakalářské práce: **prof. Ing. Boris Popesko, Ph.D.**  
Ústav podnikové ekonomiky

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

L.S.

---

**doc. Ing. Michal Pilík, Ph.D.**  
děkan

---

**doc. Ing. Petr Novák, Ph.D.**  
garant studijního programu

Ve Zlíně dne 10. února 2025

# PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

## Beru na vědomí, že

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

## Prohlašuji, že

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

Ve Zlíně, dne .....

.....  
podpis autora



## **ABSTRAKT**

Tato bakalářská práce se zaměřuje na analýzu systému řízení nákladů ve výrobním podniku s důrazem na metody kalkulace a rozpočtování. Problém byl řešen metodou literární rešerše, analýzy interních dokumentů podniku, kvalitativním rozhovorem a komparativní analýzy v praxi. Teoretická část představuje přehled teoretických podkladů k problematice systému řízení nákladů. Praktická část se zaměřuje na analýzu systému řízení nákladů podniku, včetně identifikaci nedostatků v systému a doporučení opatření. Optimalizace nákladů slouží firmám k dosahování nižších výrobních nákladů, a tím vzniká tlak na větší výkonnost podniku. Z tohoto důvodu je zásadní mít přesnou znalost nákladové struktury.

Klíčová slova: kalkulace nákladů, rozpočetnictví, řízení nákladů, controlling

## **ABSTRACT**

This bachelor thesis focuses on the analysis of the cost management system in manufacturing company with emphasis on costing and budgeting methods. The problem was solved by the method of literature search, analysis of internal documents of the company, qualitative interview and comparative analysis in practice. Theoretical part presents an overview of the theoretical background to the problem of the management system Costs. The practical part focuses on the analysis of the company's cost management system, including the identification of deficiencies in the system and recommendations for action. Optimisation cost optimisation serves firms to achieve lower production costs and thus creates pressure for greater business performance. For this reason, it is essential to have an accurate knowledge of the cost structure.

Keywords: cost calculation, budgeting, cost management, controlling

Rád bych poděkoval svému vedoucímu bakalářské práce, prof. Ing. Borisi Popeskovi, Ph.D., který mi vždy ochotně vycházel vstříc. Rady a bohaté zkušenosti pana profesora s vědeckými publikacemi pro mě byly velkým přínosem.

Poděkování patří také Ing. Markétě Staňkové, vedoucí pracovníci controllingového oddělení společnosti Saint-Gobain ADFORS CZ, která mě provázela celým procesem poznávání systému řízení nákladů.

Děkuji také Univerzitě Tomáše Bati ve Zlíně za vzdělání a odborné zázemí a společnosti Saint-Gobain ADFORS CZ za umožnění spolupráce a poskytnutí potřebných informací.

# OBSAH

|                                                                     |           |
|---------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>ÚVOD.....</b>                                                    | <b>11</b> |
| <b>CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE.....</b>                          | <b>12</b> |
| <b>I TEORETICKÁ ČÁST.....</b>                                       | <b>14</b> |
| <b>1 NÁKLADY A JEJICH KLASIFIKACE.....</b>                          | <b>15</b> |
| 1.1 DEFINICE NÁKLADŮ .....                                          | 15        |
| 1.2 POJETÍ NÁKLADŮ.....                                             | 15        |
| 1.3 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ .....                                           | 16        |
| 1.3.1 Druhové členění nákladů.....                                  | 17        |
| 1.3.2 Účelové členění nákladů .....                                 | 18        |
| <b>2 KALKULACE NÁKLADŮ .....</b>                                    | <b>19</b> |
| 2.1 KALKULAČNÍ VZOREC .....                                         | 20        |
| 2.1.1 Tradiční kalkulační vzorec .....                              | 20        |
| 2.1.2 Retrogradní kalkulační vzorec .....                           | 21        |
| 2.1.3 Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady ..... | 22        |
| 2.1.4 Dynamická kalkulace .....                                     | 22        |
| 2.2 PŘEDMĚT KALKULACE .....                                         | 23        |
| 2.3 METODY KALKULACE .....                                          | 24        |
| 2.3.1 Absorpční metoda kalkulace .....                              | 25        |
| 2.3.2 Neabsorpční metoda kalkulace .....                            | 25        |
| 2.3.3 Metoda standardních nákladů .....                             | 25        |
| <b>3 ROZPOČETNICTVÍ A PLÁNOVÁNÍ.....</b>                            | <b>28</b> |
| 3.1 PLÁNOVÁNÍ V PODNIKU .....                                       | 28        |
| Podnikové plánování .....                                           | 28        |
| 3.2 ROZPOČETNICTVÍ .....                                            | 29        |
| 3.2.1 Fáze rozpočtového procesu .....                               | 30        |
| 3.3 ANALÝZA ODCHYLEK ROZPOČTU .....                                 | 31        |
| 3.4 WORLD CLASS MANUFACTURING .....                                 | 33        |
| <b>4 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI.....</b>                               | <b>34</b> |
| <b>II PRAKTICKÁ ČÁST.....</b>                                       | <b>35</b> |
| <b>5 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI.....</b>                               | <b>36</b> |
| 5.1 PROFIL SPOLEČNOSTI.....                                         | 36        |
| 5.2 VÝROBNÍ PROGRAM SPOLEČNOSTI .....                               | 38        |
| 5.3 AGREGOVANÁ VÝSLEDOVKA A POČET ZAMĚSTNANCŮ .....                 | 39        |
| <b>6 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU SYSTÉMU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ.....</b>       | <b>41</b> |
| 6.1 OBECNÁ STRATEGIE SPOLEČNOSTI V OBLASTI ŘÍZENÍ NÁKLADŮ .....     | 41        |

|          |                                                                                   |           |
|----------|-----------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| 6.2      | UPLATŇOVANÉ NÁSTROJE ŘÍZENÍ NÁKLADŮ.....                                          | 43        |
| 6.2.1    | Struktura nákladových středisek .....                                             | 44        |
| 6.2.2    | Alokace nákladů a odpovědnosti v řízení.....                                      | 45        |
| 6.2.3    | Sledování dlouhodobého vývoje nákladů.....                                        | 46        |
| 6.3      | KALKULACE NÁKLADŮ.....                                                            | 46        |
| 6.3.1    | Kusovník materiálu .....                                                          | 47        |
| 6.3.2    | Kapacitní norma .....                                                             | 47        |
| 6.3.3    | Tarif střediska.....                                                              | 47        |
| 6.3.4    | Závodová a skladovací přírážka .....                                              | 48        |
| 6.4      | ROZPOČETNICTVÍ .....                                                              | 50        |
| 6.4.1    | Zahájení procesu přípravy rozpočtu .....                                          | 50        |
| 6.4.2    | Tvorba rozpočtu a saturace.....                                                   | 50        |
| 6.4.3    | Metody přípravy rozpočtu .....                                                    | 52        |
| 6.4.4    | Proces simulace výsledovky na následující období .....                            | 53        |
| 6.4.5    | Proces schvalování .....                                                          | 54        |
| 6.5      | VYHODNOCENÍ ODCHYLEK V RÁMCI ROZPOČTU .....                                       | 54        |
| 6.5.1    | Technická odchylka.....                                                           | 55        |
| 6.5.2    | Spotřební odchylka.....                                                           | 55        |
| 6.5.3    | Odchylka z aktivity .....                                                         | 56        |
| 6.5.4    | Cenová odchylka .....                                                             | 56        |
| 6.5.5    | Řešení odchylek a reakce společnosti .....                                        | 56        |
| 6.5.6    | World Class Manufacturing .....                                                   | 57        |
| <b>7</b> | <b>ZHODNOCENÍ SOUČASNÉHO STAVU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ A IDENTIFIKACE NEDOSTATKŮ .....</b> | <b>58</b> |
| <b>8</b> | <b>NÁVRHY A DOPORUČENÍ PRO ZLEPŠENÍ SYSTÉMU NÁKLADŮ.....</b>                      | <b>59</b> |
|          | <b>ZÁVĚR.....</b>                                                                 | <b>61</b> |
|          | <b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY .....</b>                                            | <b>63</b> |
|          | <b>SEZNAM OBRÁZKŮ .....</b>                                                       | <b>65</b> |
|          | <b>SEZNAM TABULEK.....</b>                                                        | <b>66</b> |

## ÚVOD

V dnešní dynamické a globalizované ekonomice čelí podniky neustále výzvám spojeným s efektivním řízením nákladů, což je klíčovým faktorem pro dosažení dlouhodobé konkurenceschopnosti a finanční stability. Efektivní řízení nákladů, tedy správné pochopení a ovládání nákladových struktur, je zásadním úkolem manažerů ve většině podniků. Přestože technologie a manažerské přístupy se neustále vyvíjejí, otázka, jak optimalizovat výrobní náklady a zároveň zajistit kvalitu produktů, zůstává pro mnoho společností aktuálním problémem. Náklady jsou neoddelitelnou součástí podnikatelského procesu, který provází firmu po celou dobu její existence.

Tato bakalářská práce se soustředí na analýzu různých metod kalkulace nákladů ve výrobním podniku, přičemž klade důraz na jejich praktickou aplikaci v současném podnikatelském prostředí.

**Teoretická část této bakalářské práce** se zaměří na literární rešerši, která bude zahrnovat klíčové aspekty řízení nákladů v podniku. Nejprve budou představeny základní koncepty a klasifikace nákladů, včetně rozdílu mezi finančním a manažerským pojetím. Následně se práce zaměří na metody kalkulace nákladů, kde bude detailně popsán kalkulační vzorec, předmět kalkulace a kalkulační množství. Další část teoretické části se bude věnovat rozpočetnictví a plánování, včetně tvorby rozpočtů. Závěrem teoretické části bude zpracován přehled využívaných metod analýzy odchylek standardních nákladů pro efektivní řízení nákladů.

**Praktická část práce** bude aplikovat teoretické poznatky na konkrétní případ společnosti. Nejprve bude představena vybraná společnost, včetně jejího výrobního programu, finanční situace a základních finančních ukazatelů. Následně bude provedena detailní analýza současného stavu systému řízení nákladů ve společnosti, zahrnující analýzu kalkulačního systému, plánování a rozpočtování a analýzu odchylek. Cílem bude identifikovat nedostatky současného stavu a navrhnout konkrétní doporučení ke zlepšení efektivity řízení nákladů v podniku.

Získáním potřebných informací o nákladech a jejich transformací do relevantních výstupů umožňuje podnikům včas identifikovat případná rizika a problémy, čímž se zvyšuje jejich šance na úspěch a udržení na trhu. Schopnost efektivní interní informovanosti a řízení nákladů je klíčovým aspektem pro dosažení zisku a rozhodování o budoucnosti podniku.

## CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Cíle práce:

Hlavním cílem bakalářské práce byla analýza současného systému řízení nákladů ve společnosti Saint-Gobain ADFORS CZ, která se skládala z 5 klíčových kroků: (vedlejších cílů)

- 1) V úvodní části bylo potřebné teoreticky popsat základy řízení nákladů a metody jejich kalkulace ve výrobním podniku.
- 2) Druhým krokem byla identifikace a analýza současného stavu řízení nákladů ve společnosti.
- 3) Následně byla posouzena efektivita stávajícího systému kalkulací, plánování a controllingu ve vybrané společnosti.
- 4) Ve stávajícím systému řízení nákladů byly identifikovány nedostatky.
- 5) Poslední částí bylo navrzení možných opatření ke zlepšení efektivity, k odstranění nedostatků a podpoře strategického rozhodování ve společnosti.

Metody práce:

Pro dosažení výše uvedených hlavních a vedlejších cílů bylo v práci využito několik následujících metod:

- 1) Metoda literární rešerše, kde byla využita odborná literatura, vědecké články a elektronické zdroje, které nám poskytly základ pro vytvoření teoretického základu práce.
- 2) Analýza interních dokumentů podniku, při čemž bylo zapotřebí nahlédnout do současných kalkulací a rozpočtů pro detailní identifikaci postupů.
- 3) Kvalitativní rozhovor, který byl veden s vedoucím pracovníkem controllingového oddělení v rámci sklovláknitých výrobků pro Českou republiku, za účelem získání potřebných informací o praktikách využívaných pro řízení nákladů.
- 4) Komparativní analýza, ve které jsme porovnávali teoretické poznatky s reálnými poznatky z praxe ve sledované firmě pro případné odhalení nedostatků a následné navrzení opatření pro jejich odstranění.

Z důvodu ochrany citlivých interních informací společnosti byla část použitých údajů zkreslena nespecifikovaným koeficientem.

V průběhu zpracování práce byla umělá inteligence využita výhradně pro kontrolu odborného stylu a gramatické správnosti. Nebyla použita k samotnému vytváření obsahu nebo psaní jednotlivých částí práce.

## **I    TEORETICKÁ ČÁST**

## 1 NÁKLADY A JEJICH KLASIFIKACE

Ve finančním účetnictví jsou náklady vnímány jako ztráta ekonomického užitku, projevující se poklesem aktiv nebo nárůstem závazků, což vede ke snížení vlastního kapitálu. Tento přístup zahrnuje i takové ztráty, které v budoucnu nepřinesou žádný finanční zisk. Naopak, manažerské účetnictví definuje náklady jako účelné využití ekonomických zdrojů podniku, vyjádřené v hodnotách a související s jeho hospodářskou činností. (Král, 2018)

Z výše uvedeného je zřejmé, že finanční účetnictví se spíše zaměřuje na retrospektivní pohled. Na druhou stranu od manažerského účetnictví, které klade důraz primárně na budoucnost a budoucí rozhodování. Odlišný pohled na náklady je potřeba pro pochopení rozdílů mezi oběma přístupy a prací s nimi.

### 1.1 Definice nákladů

Náklady, jako klíčový ekonomický ukazatel, jsou vnímány odlišně různými uživateli. Externí a interní uživatelé účetních informací mají mírně odlišné pohledy na náklady, což způsobuje rozdíly v přístupech jednotlivých účetních systémů. Vše určuje pojetí nákladů. (Popesko a Papadaki, 2016)

Náklady jsou obecně považovány za tokovou veličinu, z důvodu jejich nepřetržitého sledování hodnoty za předem určené časové období, kterým může být kalendářní rok nebo hospodářský rok. Jedná se o peněžní vyjádření hodnoty, která je za daným účelem vynaložena na výrobu výrobku či provedení jiných úkonů. (Andrlík. B, 2022)

Dle mého názoru je pojetí nákladů jako tokové veličiny velice výstižné. Z pohledu řízení podniku nám umožňuje pravidelně sledovat změny nákladů v čase a reagovat na jejich odchylky.

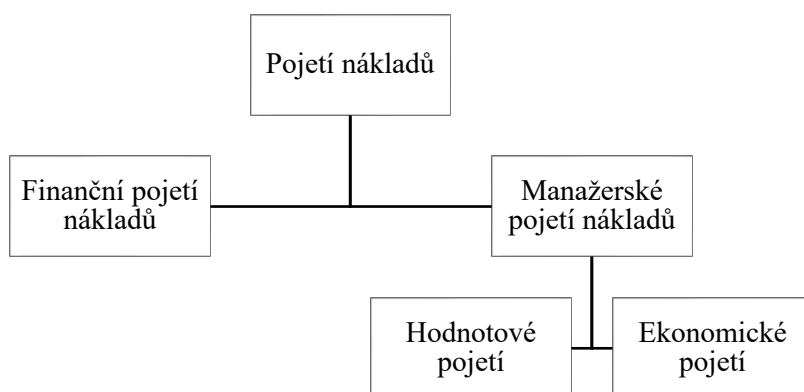
### 1.2 Pojetí nákladů

Náklady jsou tedy jinak pojímány ve finančním účetnictví a jinak v účetnictví manažerském. Obecně lze rozlišit dvě základní pojetí nákladů (Popesko a Papadaki, 2016):

- Finanční pojetí nákladů, využívané ve finančním účetnictví.
- Manažerské pojetí nákladů, aplikované v manažerském účetnictví.

Finanční pojetí nákladů a manažerské pojetí nákladů se spíše doplňují, než aby spolu byli v rozporu. Z pohledu pana profesora Popeska a paní doktorky Papadaki lze říci, že

podnik není možné efektivně řídit jen na základě rozhodování podle jednoho přístupu. Proto je spíše vhodné v praxi používat jejich kombinaci.



Obrázek 1 Pojetí nákladů

*(zdroj: vlastní zpracování podle Popesko a Papadaki, 2016)*

Jedním z hlavních rozdílů mezi manažerským a finančním účetnictvím, je významně vyšší potřeba informací o nákladech v manažerském účetnictví. Tyto informace jsou pro zaměstnance na různých úrovních podnikového řízení důležité jak pro řízení současných podnikových procesů, tak pro rozhodování o jejich budoucích variantách. (Král, 2018)

### 1.3 Členění nákladů

Náklady v širším smyslu slova jsou velmi rozmanitý celek. Tento rozmanitý celek se dělí do různých složek, které se navzájem liší dle jejich druhů, a proto je musíme klasifikovat do určitých skupin podle určitých vlastností a jejich znaků.

Rozděluje je podle toho, z jakých ekonomických zdrojů jsou pořízeny, jakou funkci náklady ve výrobě plní a v neposlední řadě podle jejich chování na vlivy různých faktorů.

Nejčastější členění, které v literatuře nacházíme, je členění na druhové členění nákladů a na účelové členění nákladů. (Fibířová et al., 2019)

Druhové členění nám poskytuje pohled na vznik nákladu, tedy nám určuje příčinu vzniku. Zatímco účelové členění nám poskytuje pohled na nákladovou náročnost konkrétních činností. Dle mého názoru je na místě používat oba druhy členění pro efektivní rozhodování a optimalizaci nákladů.

Hlavním úkolem je evidence nákladů dle nákladových druhů, abychom byli schopni náklady rozdělit do nákladových druhů. Musíme si nejdříve stanovit kritéria pro členění nákladů,

která umožňují jejich lepší pochopení, sledování a ovlivňování. V odborné literatuře se nejčastěji uvádí šest základních kritérií, kterými jsou (Lang, 2005):

- 1) Výrobní vstupy jako princip uspořádání
- 2) Zařazení podle provozní funkce v podniku
- 3) S ohledem na vazbu na konkrétní výkony
- 4) Ve vztahu ke změně objemu
- 5) Z hlediska možnosti jejich sledování v účetnictví
- 6) Původ nákladu jako způsob členění

### 1.3.1 Druhové členění nákladů

Náklady rozdělujeme podle druhu na 5 hlavních nákladových druhů (Alena Čechová, 2011):

- 1) Náklady, které si můžeme představit jako výdaje, které firma potřebuje vynaložit a jsou nutné k fungování společnosti (patří sem například spotřeba vstupního materiálu nebo spotřeba energie.
- 2) Náklady na činnosti, které si firma nedokáže, nebo se jim nevyplatí provést ve vlastní režii a mají potřebu u těchto služeb použít takzvaný „outsourcing“.
- 3) Náklady obsahující přímé mzdy zaměstnancům, povinné odvody za sociální a zdravotní pojištění a další náklady, které jsou spojeny s přímým výkonem či prací zaměstnanců.
- 4) Náklady související s opotřebením již nakoupeného dlouhodobého majetku, který je rozložen v čase, takže jejich hodnota postupně klesá. Ve finančním účetnictví známé také pod označením odpisy.
- 5) Náklady spojené s finančními náležitostmi, jako jsou úroky z úvěru nebo náklady na pojištění rizik.

Druhové členění nákladů rozděluje náklady podle druhů ekonomických zdrojů. Třídí náklady podle účetní třídy 5, která se využívá pro evidenci nákladů. Hlavní nevýhodou tohoto přístupu je, že nezohledňuje náklady podle konkrétních činností podniku, tedy jaký konkrétní proces nebo aktivita je s těmito náklady spojena. Druhové členění je specifické pro finanční účetnictví a jeho výhradní záležitostí. Použití v manažerském účetnictví je zcela nepraktické. (Lazar, 2012)

Oba autoři se shodují, že pro manažerské účetnictví druhové členění nákladů není dostačující, a proto má své místo spíše v účetnictví finančním. Pro správné a účinné řízení podniku je důležité náklady zkoumat podrobněji formou účelového členění nákladů.

### 1.3.2 Účelové členění nákladů

Účelové členění nákladů je používáno jak v manažerském účetnictví, tak ale i ve finančním účetnictví. Je to členění vyjadřující přímý vztah nákladů k účelu jejich vynaložení. (Alena Čechová, 2011)

Účelové členění nákladů se zaměřuje na sledování vztahu ke konkrétním příčinám vzniku nákladu a k jednotlivým objemům. Tento typ třídění se uplatňuje zejména na rozlišení mezi náklady jednicovými a režijními. Příkladem je následná klasifikace podle jejich určité funkce či činnosti (Landa, 2014):

- 1) Náklady spotřeby materiálu, energií a náklady na prodané zboží
- 2) Náklady spotřeby externích služeb
- 3) Mzdové náklady, včetně nákladů na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení
- 4) Odpisy dlouhodobého majetku a podobně.

Dále mohou být náklady také členěny do dalších 3 účelových kategorií (Landa, 2014):

- 1) Náklady prodeje
- 2) Odbytové náklady
- 3) Správní režie

Z mého pohledu je v současnosti v praxi v podnikatelském prostředí praktičtější využití účelového členění nákladů. Pomáhá nám lépe pochopit a řídit náklady ve všech oblastech manažerského účetnictví, ať už se jedná o:

- 1) Kalkulace
- 2) Rozpočetnictví
- 3) Manažerské rozhodování

## 2 KALKULACE NÁKLADŮ

V nejširším slova smyslu kalkulace znamená získání informací o čtyřech primárních veličinách, které pro správné řízení podniku potřebujeme. Potřebujeme znát co nejpresněji náklady, abychom mohli přičíst marži, následně si dopočítat zisk a na to konto stanovit cenu produktu. (Fibírová et al., 2019)

Kalkulaci můžeme vnímat a rozdělit na 2 hlavní pohledy (Alena Čechová, 2011):

- 1) Z pohledu výkonnostního účetnictví se zaměřujeme na přiřazení nákladů určeným výrobkům či specifickým činnostem.

Pokud se ve společnosti určují náklady tímto způsobem, je zřejmé, že sledují náklady v jejich skutečné výši. Tímto zjišťují skutečnost, na jaký výrobek byl nebo bude náklad vynaložen, nikoli kdo je za něj odpovědný.

V tomto případě je těžké stanovit kdo je odpovědný za vznik stanoveného nákladu, jelikož tento systém je orientován na měření nákladů skutečných.

- 2) Z pohledu útvarového účetnictví je hlavním cílem stanovit kdo je zodpovědný za vznik konkrétního nákladu, nikoli jaký výrobek, či služba.

Tímto systémem se zjišťuje, jaký přínos má daný útvar do celkového stanovení podnikových nákladů. Jinými slovy sledujeme nákladovou náročnost jednotlivých úseků. Při tomto systému většinou nastává problém, že nejsme schopni přiřadit náklady k jednotlivým výkonům nebo výrobkům, a zároveň zde vstupují i odpisy, které jsou vstřebány jako náklad celého úseku, a je již dopředu dohodnuto, v jaké výši.

Výkonnostní kalkulace nám udává detailní pohled na náklady konkrétního produktu, zatímco útvarová kalkulace nám poskytuje jako první pohled na jednotlivé organizační útvary podniku a následně pohled na celkovou nákladovou strukturu. Z mého pohledu mají oba pohledy jedinečný přínos pro společnost ve formě poskytnutých informací, a proto vyspělý systém řízení nákladů nesmí postrádat ani jeden z nich.

Kalkulace by měla splňovat několik zásadních náležitostí, kterými jsou (Fibírová et al., 2019):

- srozumitelnost kalkulace,
- přehlednost,

- stručnost.

Nedodržení těchto primárních zásad by mohlo vést ke zkreslení vstupních, ale i výstupních dat. To by následně mohlo ovlivnit rozhodování managementu negativním způsobem. (Fibírová et al., 2019)

## 2.1 Kalkulační vzorec

Kalkulační vzorec je metoda pro výpočet nákladů na jednotku produktu. Metoda slouží jako podklad pro stanovení ceny, zisku, či k vědomému rozhodování. Kvalitní kalkulační vzorec musí zohledňovat strukturu nákladů, zejména rozdělování mezi fixní a variabilní náklady. Takový vzorec umožňuje správnou alokaci nákladů mezi jednotlivé produkty pomocí metod jako je například metoda Activity-Based Costing. (Buus, 2009)

### 2.1.1 Tradiční kalkulační vzorec

Tradiční kalkulační vzorec nám přiřazuje určitou celkovou výši nákladů na daný výrobek či službu. Udává nám způsob zadávání a práce s náklady tak, jak bylo ve zvyku před rokem 1989. Tento vzorec se považoval za standard v oblasti kalkulačního vzorce a byl jednotný po celou dobu centrálně plánovaného státu. (Popesko a Papadaki, 2016)

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

Obrázek 2 Tradiční kalkulační vzorec

(zdroj: vlastní zpracování podle Popesko a Papadaki, 2016)

Dle aktuální literatury je již tradiční kalkulační vzorec, pro své nedostatky a omezení považován za zastaralý a namísto něj se používají alternativní kalkulační vzorce. (Král, 2018)

V dnešní době používáme více kalkulačních vzorců, jelikož není nikde daný standard, který by se musel dodržovat.

Souhlasím s názorem autorů, který jasně uvádí, že tradiční kalkulační vzorec už je v dnešní době zastaralý a neefektivní. V dnešní době existuje mnoho alternativních vzorců kalkulace, které nám přináší mnohem relevantnější informace nezbytné pro úspěšné fungování v dynamickém a neustále se měnícím podnikatelském prostředí, ve kterém současně žijeme.

### 2.1.2 Retrográdní kalkulační vzorec

Retrográdní kalkulační vzorec využívají primárně společnosti, které působí na vysoko konkurenčním trhu. V praxi jsou tyto společnosti nuceny přijmout tržní cenu výrobku, kterou určila nabídka a poptávka po daném zboží na trhu. Od této ceny se nadále odčítá jedna položka po druhé, než se dostaneme na výsledný zisk. Tento způsob kalkulace se někdy označuje jako rozdílová kalkulace. První se odečítají náklady způsobené externími vlivy jako je sezónnost nebo dočasné cenové zvýhodnění. (Popesko a Papadaki, 2016)

|                                                                                                                                                                                              |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Základní cena výkonu                                                                                                                                                                         |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Dočasné cenové zvýhodnění</li> <li>• Slevy zákazníkům <ul style="list-style-type: none"> <li>- sezónní</li> <li>- množstevní</li> </ul> </li> </ul> |
| Cena po úpravách                                                                                                                                                                             |
| Náklady                                                                                                                                                                                      |
| Zisk                                                                                                                                                                                         |

Obrázek 3 Retrográdní kalkulační vzorec

(zdroj: vlastní zpracování podle Popesko a Papadaki, 2016)

Tento vzorec považuji za velice praktický pro podniky, které operují v odvětví, kde je kladen důraz na co nejnížší cenu. Díky jeho systému skládání kalkulace od konečné ceny umožňuje

firmám setrvat nadále konkurenceschopní. Základní podmínkou pro efektivní využívání retrogradní kalkulace je výborná znalost nákladové struktury. V opačném případě může tato kalkulace vést ke ztrátě.

### **2.1.3 Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady**

Druhou úpravou kalkulačních vzorců je kalkulační vzorec, který svou povahou odděluje variabilní náklady a fixní náklady. Tento systém je využíván často při rozhodování, jelikož je schopen se přizpůsobit změnám objemu výkonu a zároveň aplikovat na existující kapacitu. Tento kalkulační vzorec se dále rozvíjel do další modifikace v podobě dynamické kalkulace. (Král, 2018)

V porovnání s tradičním kalkulačním vzorcem je přístup schopný se více přizpůsobit změnám. Využívá se ve velké míře pro krátkodobé rozhodování, kde změny potřebují být provedeny rychle.

### **2.1.4 Dynamická kalkulace**

Dynamická kalkulace je hybridní kombinací mezi tradičním kalkulačním vzorcem a kalkulačním vzorcem oddělujícím fixní a variabilní náklady. Zanechává si tradiční rozdělení nákladů na přímé náklady a nepřímé náklady, ale zároveň se zabývá otázkou vlivu změny objemu výroby na kalkulační vzorec. (Král, 2018)

|                              |                         |
|------------------------------|-------------------------|
| Přímé (jednicové) náklady    |                         |
| Ostatní přímé náklady        | • variabilní<br>• fixní |
| Přímé náklady celkom         |                         |
| Výrobní režie                | • variabilní<br>• fixní |
| Vlastní náklady výroby       |                         |
| Přímé náklady výroby         | • variabilní<br>• fixní |
| Prodejní režie               | • variabilní<br>• fixní |
| Vlastní náklady výkonu       |                         |
| Správní režie                |                         |
| Úplné vlastní náklady výkonu |                         |

Obrázek 4 Dynamická kalkulace

(zdroj: vlastní zpracování podle Král, 2018)

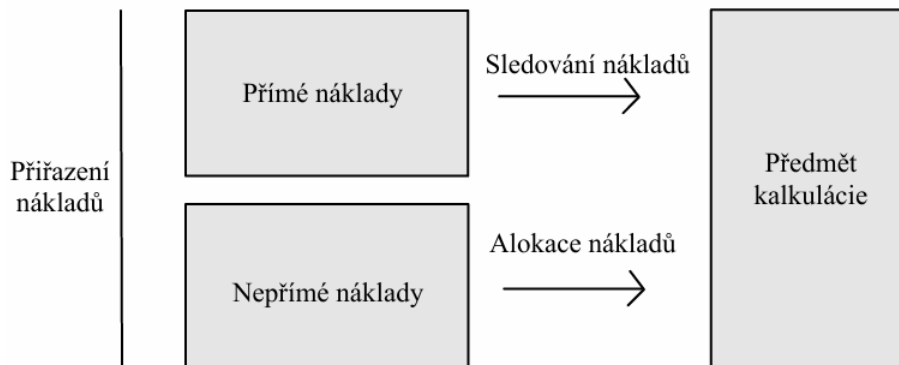
Dynamická kalkulace je hybridní variantou mezi tradičním kalkulačním vzorcem a kalkulačním vzorcem oddělujícím fixní a variabilní náklady. Snaží se zachovat silné stránky obou přístupů a k jeho aplikaci je potřeba daleko větší množství informací. Větší množství informací může znamenat překážku při aplikaci kalkulace v menších podnicích.

## 2.2 Předmět kalkulace

Předmětem kalkulace je jakýkoliv prvek, ke kterému společnost přiřazuje náklady. Jinými slovy je to produkt nebo služba, pro kterou manažeři alokují a kalkulují náklady v systému řízení nákladů. (Bhimani et al., 2019)

V manažerském účetnictví definujeme náklady jako vynaložený zdroj k dosažení daného cíle. Většina lidí za náklady považují již vynaložené prostředky v podobě peněz, které musí být vynaloženy přímo na nákup produktů nebo služeb. Skutečně vynaložené náklady však neobsahují pouze prostředky vynaložené na nákup, ale zahrnují také implicitní náklady obětované příležitosti a náklady budoucí vzniklé z této konkrétní příčiny. (Bhimani et al., 2019)

Abychom se jako manažeři mohli rozhodovat správně, je zapotřebí znát skutečnou cenu produktu, stroje nebo služby. Tyto objekty nazýváme předmět kalkulace, pro které musíme náklady vynaložené na tento objekt oddělit od nákladů ostatních. (Bhimani et al., 2019)



Obrázek 5 Složení předmětu kalkulace

(zdroj: vlastní zpracování podle Bhimani et al., 2019)

## 2.3 Metody kalkulace

Metody kalkulace nákladů na produkty prošly v posledních letech značnými změnami a liší se mezi jednotlivými firmami a odvětvími. Důležité je zjistit některé hlavní rysy současné praxe v této oblasti. Pokud firma používá různé metody pro různé účely kalkulace nákladů, zaměřujeme se především na ty, které se používají pro hodnocení ziskovosti jednotlivých produktů. První otázkou bývá nákladová struktura korporace. Cílem je zjistit, zda mezi nákladovou strukturou a metodou kalkulace nákladů může existovat nějaká souvislost. (Macík, 1996)

Zkoumání nákladových toků ve společnosti nám pomůže určit, jaký přístup použít při kalkulaci nákladů. Může se jednat o absorpční, neabsorpční nebo standardní náklady. Absorpční metoda je složitější. Zahrnuje všechny náklady, včetně fixních i variabilních, při přiřazení nákladů k produktům. Metoda má tendenci vykazovat nižší zisk a nižší daňovou povinnost v obdobích, kdy jsou fixní náklady vysoké. Naopak metoda neabsorpčních nákladů se soustředí pouze na variabilní náklady, což nám zobrazuje kvalitnější přehled o ziskovosti v krátkodobém horizontu. Metoda vykazuje vyšší zisky při rostoucích nákladech na zásoby a tím pádem i vyšší daňové povinnosti. Standardní náklady stanovují náklady na základě předem definovaných norem. Přístup usnadňuje plánování a kontrolu nákladů, ale může vést k odchylkám, pokud se skutečné náklady patrně rozcházejí od stanovených norem. (Bragg, 2012)

### 2.3.1 Absorpční metoda kalkulace

Absorpční kalkulace je tradiční metoda, která se u výrobních podniků standardně využívá pro vykazování pro veřejnost, z důvodu souladu s obecně uznávanými účetními principy a daňovými předpisy. V rámci této metody jsou do nákladů na jednotku produktu vstupují nejenom variabilní, ale i fixní náklady. Na rozdíl od metod využívaných pro interní vykazování nákladů, výkaz zisku a ztráty sestavený pomocí absorpční kalkulace nerozlišuje mezi fixními a variabilními náklady. Tudíž neposkytuje jasný přehled mezi vztahem nákladu, objemu a zisku (tzv. cost-volume-profit vztahy), jako je tomu u jiných metod.

Metoda má vliv na výsledný zisk z důvodu kapitalizace části fixních nákladů do zásob, tedy vstupuje do hodnoty nedokončené výroby a hotových zásob. Pokud objem výroby převyšuje objem prodeje, dochází ke zvýšení zásob a tím i k odložení části fixních nákladů do budoucna – výsledkem je vyšší účetní zisk v porovnání s variabilní kalkulací. Absorpční kalkulace také používá mezivýsledek označovaný jako hrubý zisk (*gross margin*), který se určuje jako rozdíl mezi tržbami a celkovými náklady na prodané zboží (včetně fixních i variabilních složek). (Horngren, Sundem, Stratton, 2009)

### 2.3.2 Neabsorpční metoda kalkulace

Neabsorpční metoda kalkulace je metoda, která přiřazuje výkonům pouze variabilní náklady (materiál, přímá práce a variabilní výrobní režie). Jinými slovy zahrnuje náklady, které byli skutečně vynaloženy na produkci. Fixní výrobní režijní náklady vznikají bez ohledu na to, zda se vyrábí či nikoliv. Vzhledem k předešlé větě takové náklady nesplňují definici nákladů vstupujících do produktu.

V neabsorpční kalkulaci jsou zahrnuty pouze variabilní náklady, které přímo souvisejí s objemem výroby. Například „náklady na prodané zboží“ zde označujeme přesněji jako variabilní náklady na prodané zboží, protože zahrnuje jen náklady vztahující se ke skutečně prodaným jednotkám. Rozdíl mezi výnosy a těmito náklady je označován jako příspěvek na úhradu (*contribution margin*). Příspěvek na úhradu udává, kolik z výnosu zbývá na pokrytí fixních nákladů a požadovaný zisk. (Horngren, Sundem, Stratton, 2009)

### 2.3.3 Metoda standardních nákladů

**Nejlepší způsob, jak řídit náklady, je zaměřit se na místa, kde jsou náklady skutečně vynaloženy.** Místo stanovení norem pro celkové náklady na produkt by měly být normy určeny pro množství materiálu, práce a služeb potřebných k realizaci jednotlivých operací.

Odchyłky od těchto norem jsou hlášeny vedoucím pracovníkům, aby bylo možné zjistit příčiny a odpovědnost za vzniklé rozdíly. Standardní náklady na produkt se počítají jako součet standardních nákladů jednotlivých operací, které jsou potřeba k jeho výrobě.

**Existují dva způsoby, jak stanovit standardní náklady.** Prvním je využití historických dat, která slouží k odhadu spotřeby materiálů a pracovní síly. Druhým přístupem je stanovení norem na základě metodiky Zero-Based Budgeting, která spočívá v podrobném zkoumání každé operace. Způsob vyžaduje detailní analýzu celého procesu od specifikací materiálů, pracovní síly a vybavení. Je zapotřebí využívat pozorování v reálném provozu. Každý vynaložený náklad musí být podložen a odůvodněn.

Pokud jsou standardy stanoveny na základě historických údajů, může hrozit, že se do nich promítnou neefektivnosti z minulosti. Historické normy vycházejí z průměrného výkonu při podobných operacích v minulosti. Tento přístup je jednodušší, ale nezahrnuje faktory, jako je optimální kombinace zdrojů, výrobních metod a zajištění kvality. Přesto jsou standardy stanovené na základě historických údajů v praxi běžně využívány.

Při přístupu stanovení standardních nákladů se soustředíme na jednotlivé operace, jako jsou přímé náklady na práci, materiály a režijní náklady. Každá operace je hodnocena od nuly, přičemž náklady na každou operaci se určují na základě podrobné analýzy potřebného množství vstupů pro jednotku výstupu (kvantitativní norma) a ceny, která by měla být zaplacená za každý vstup (cenová norma). (Drury, 2021)

Na závěr je možné říct, že odlišné metody kalkulace nákladů mají odlišné využití v závislosti na cíli, ke kterému jsou v podniku aplikovány. Absorpční kalkulace je vhodná primárně na vykazování externím subjektům a pro daňové účely, jelikož obsahuje všechny náklady struktury. Neabsorpční metoda má zase výhodnější použití při krátkodobém plánování. Poskytuje nám lepší přehled o krátkodobé ziskovosti, díky schopnosti zahrnovat hlavně variabilní náklady a odizolovat náklady fixní. Standardní náklady slouží jako způsob ocenění opakované činnosti, kterou je možno predikovat a díky standardu naplánovat její výši. Umožňují nám následné porovnání efektivity výroby mezi plánem a skutečností.

Je zajímavé, že autoři jako *Steven M. Bragg* a *Colin Drury* se na metody kalkulace nákladů dívají jiným způsobem. Bragg se zaměřuje spíše na technické vlastnosti kalkulací a jejich dopady na zisk a daňovou zátěž. Naopak Drury upřednostňuje u tématu vliv odlišných metod kalkulací na řízení nákladů a rozhodování pro vyšší management. Oba přístupy autorů se navzájem nevylučují, a proto je přínosné podívat se na všechny výhody a nevýhody obou

přístupů. V praxi neexistuje „nejlepší“ metoda kalkulace. Každá metoda má své silné i slabé stránky.

Vhodnou metodu kalkulace nákladů by společnost měla vybírat na základě jejich cílů a požadovaných výstupů, na které se společnost v současnosti zaměřuje. Výhodou je, že není zákonem stanoveno, jakou metodu společnost musí zvolit. Proto je na místě kombinace několika metod kalkulací pro dosažení požadovaného výsledku. Optimální kombinace nám je schopna poskytnout ucelený a mnohem komplexnější obraz o nákladech, než by kterákoliv metoda dokázala sama.

### 3 ROZPOČETNICTVÍ A PLÁNOVÁNÍ

Plánování a rozpočty hrají klíčovou roli v každém podniku. Čím více je potřeba přizpůsobit nabídku trhu, tím důležitější plánování je. Je důležité mít jasno v tom, jak dlouho a pro jaký objem nám stačí naše současná kapacita, jaké investice plánujeme do budoucna a kolik musíme vydělat, abychom tyto investice mohli realizovat.

K tomu všemu potřebujeme plány a rozpočty. Předmětem plánování jsou jednotlivé podnikové aktivity. Ať už se jedná o plánování cílů nebo hospodaření s omezenými zdroji, plány a rozpočty jsou nezbytné nástroje pro úspěšné řízení podniku. (Alena Čechová, 2011)

Můj čistě subjektivní názor je, že není důležité pouze jestli společnost plánuje, ale jak plánuje. Plány a rozpočty by měli být vedeny jako aktivní nástroj řízení nákladů, bohužel v praxi je plán někdy vnímán pouze jako formální povinnost.

Kombinace rozpočtování a plánování také podporuje fungování celého systému jako důležitého komunikačního kanálu. Pokud dokážeme vyvinout pozitivní tlak na manažery, aby aktivně komunikovali při tvorbě rozpočtů, podpoříme tím potřebnou koordinaci mezi různými podnikovými činnostmi a manažery, kteří jsou za jejich realizaci zodpovědní. (Král, 2018)

#### 3.1 Plánování v podniku

Plánování lze rozdělit na podnikové a vnitropodnikové:

**Podnikové plánování**, které se soustředí na části finančního účetnictví jako jsou zejména rozvaha, výsledovka a peněžní toky. Tyto plány jsou využívány na řízení celkových aktivit v podniku a následně také pro získávání investic od investorů, kteří potřebují doložit vývoj v podniku. Těmito investory mohou být banky a jiné nebankovní subjekty.

**Vnitropodnikové plánování**, je naopak zaměřené místo na celek, na jednotlivé útvary v podniku nebo přímo ke konkrétním aktivitám. Plány jsou sestaveny jednotlivě pro dané oddělení či daný projekt, na kterém jsou stanoveny detailní náklady a zdroje potřebné k dosažení cílů.

Pojmy podnikové plánování a vnitropodnikové plánování nelze vnímat pouze jako samostatné jednotky, ale zároveň i jako celek který je velice úzce propojen. Podnikový plán bývá základem pro stanovení cílů určených pro vnitropodnikový plán. Naopak mnoho

vnitropodnikové rozpočtů je složeno do celkového podnikového rozpočtu, tedy jsou dílčí částí kompletního obrazu společnosti. (Alena Čechová, 2011)

U autorů *A. Čechová a B. Král* se v literatuře u tématu setkává takřka identická shoda ve významu plánování a důležitosti jeho přítomnosti pro strategické řízení. Mírně se liší jejich přístup k tématu, kdy Čechová se věnuje struktuře plánování u organizačních jednotek, zatímco Král se zaměřuje spíše na význam komunikace mezi zúčastněnými manažery v plánovacím procesu. Nicméně, užitím obou přístupů získáme lepší představu o tom, jak skutečně funguje plánování v podniku.

### 3.2 Rozpočetnictví

Rozpočetnictví je považováno za jednu z nejdůležitější náplní práce ekonomického pracovníka ve společnosti. Možnost plánování a kontrolování vývoje ekonomických ukazatelů společnosti bývá pravidelně považována za nejproduktivnější činnost.

Bývá ji prisuzována daleko větší váha než optimalizaci nákladů na střediskách a zjišťování efektivity výkonů pomocí kalkulace nákladů.

Z tohoto důvodu, že na rozpočetnictví bývá vyvíjen daleko větší tlak, aby se neustále zdokonalovalo, došlo v uplynulých letech v rozpočetnictví k výrazným změnám. Tyto změny byly v této stále měnící se, dynamické době nutností aplikovat, aby společnosti zůstali konkurence schopné. (Popesko a Papadaki, 2016)

Rozpočetnictví představuje velice důležitou část v plánování podniku, a proto se stále pracuje na jejím zlepšení inovacemi. Existuje přístup **Activity-Based Budgeting (ABB)**, který se zaměřuje na aktivity v organizaci a jejich vztah k dosažení strategických cílů. Tento přístup se odlišuje od tradičního přístupu k rozpočetnictví svojí přesností a zobrazením skutečných relevantních informací. Ve srovnání tradiční rozpočty založené na zdrojích (mzdy, materiál, nájem), nám poskytují pouze omezené informace. Naším cílem je pracovat s co nejkonkrétnějšími a srozumitelnými daty. Podrobný pohled na informace o skutečné práci nám tradiční přístup nemůže poskytnout. Z tohoto důvodu se v dnešní době začíná stále více používat přístup Activity-Based Budgeting (ABB), který manažerům pomáhá lépe pochopit, kde jsou peníze utráceny, jaké aktivity organizace vykonává a jaký mají dopad na finanční výkonnost. (Brimson, 2000)

Tabulka 1 Activity-Based Budgeting

| Oblast aktivity | Rozvrhová základna (tj. strojhodiny) | Plánovaná cena za jednotku | Plánované náklady |
|-----------------|--------------------------------------|----------------------------|-------------------|
| Tkaní látky     | 200 hodin                            | 80 EUR                     | 16 000 EUR        |
| Úprava na lince | 70 hodin                             | 50 EUR                     | 3 500 EUR         |
| Formátování     | 80 hodin                             | 60 EUR                     | 4 800 EUR         |
| Testování       | 280 hodin                            | 40 EUR                     | 11 200 EUR        |
| Pořízení        | 120 objednávek                       | 25 EUR                     | 3 000 EUR         |
| Celkem          |                                      |                            | 38 500 EUR        |

(zdroj: vlastní zpracování podle Bhimani et al., 2019)

Na rozdíl od tradičního rozpočtování, které pracuje s historickými cenami jednotlivých položek, nám Activity-Based Budgeting (ABB) umožňuje zjistit, za jaké konkrétní aktivity společnost skutečně vydává peníze – nikoliv pouze za to, co využívá.

Dle mého názoru Activity-Based Budgeting (ABB) lépe odráží reálné fungování společnosti, jelikož se nezaměřuje pouze na spotřebu materiálu, mzdy a náklady za energii, ale především na konkrétní činnosti, které podnik vykonává.

### 3.2.1 Fáze rozpočtového procesu

Tvorba rozpočtů je časově velice náročná a vyžaduje koordinaci vedení ekonomického útvaru pro definování rozpočtových priorit a postupů. Na základě stanovení priorit se předkládají vedení společnosti návrhy rozpočtu. Po schválení rozpočtu vedením přecházíme do fáze sestavování detailních základních rozpočtů, které musí být znovu předloženy vedení k odsouhlasení. Častokrát jsou rozpočty vráceny zpět na útvar, aby je ekonomický štáb konkretizoval a upravil. Tento proces probíhá většinou v poslední třetině daného roku, tedy během posledních 4 měsíců v roce. (Popesko a Papadaki, 2016)

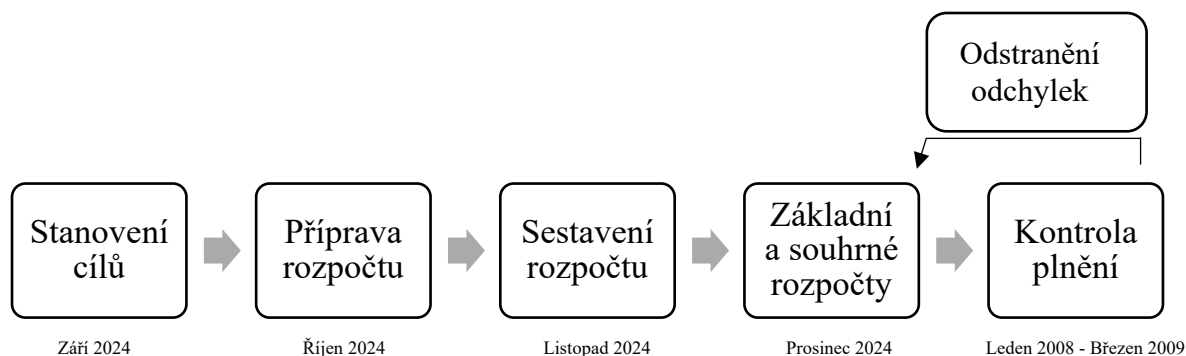
Rozpočtový proces je daleko obsáhlejší, než se na první pohled může zdát. Zmíněné výše je pouze součástí celého rozpočtového procesu. Dalšími fázemi rozpočtového procesu jsou:

1) Příprava rozpočtů – v této fázi dochází ke sběru dat potřebných pro sestavení rozpočtu.

2) Sestavení rozpočtů – tato fáze zahrnuje sestavení dílčích rozpočtů a celkového podnikového rozpočtu.

3) Kontrola plnění rozpočtů a identifikace odchylek – v této fázi se srovnává skutečnost se sestavenými rozpočty a hledají se zde jakékoliv výkyvy od skutečnosti, takzvané odchylky.

4) Odstranění odchylek – v poslední fázi procesu se identifikované odchylky analyzují a následně se přijímají opatření pro odstranění vzniku těchto odchylek pro další roky.



Obrázek 6 Proces sestavení rozpočtu

(zdroj: vlastní zpracování podle Popesko a Papadaki, 2016)

Jak je na první pohled vidět ze znázornění fází rozpočtového procesu, od stanovení cílů rozpočtu až po kontrolu plnění rozpočtu uplyne časový horizont v rozmezí jednoho až jeden a půl roku. (Popesko a Papadaki, 2016)

### 3.3 Analýza odchylek rozpočtu

Standardní metoda nákladů nám také umožňuje podrobnou analýzu odchylek, které jsou dále hlášeny odpovědným pracovníkům. Odchylky lze identifikovat pro každé středisko zvlášť, a to dle jednotlivých prvků nákladů. Dále pak položky mohou být rozčleněny ještě podrobněji na složky ceny a množství. Takový způsob řízení umožňuje přesně určit, který z manažerů je odpovědný za konkrétní část vzniklé odchylky. Například odpovědnost za

nákupní ceny materiálu může nést vedoucí oddělení nákupu, zatímco množství spotřebovaného materiálu spadá do kompetence vedoucího výroby.

Významnou roli zde sehrává controller, který poskytuje potřebná data pro identifikaci míst, kde se odchylky objevily. Manažeři odpovědných středisek následně na základě těchto informací provádějí vlastní analýzu s cílem zjistit konkrétní důvody zjištěných odchylek. Pokud je například zjištěna vyšší spotřeba určité suroviny, je úkolem vedoucího příslušného úseku prověřit výrobní procesy a určit, co zvýšenou spotřebu způsobilo.

Na základě výsledků tohoto šetření se pak buď přijímají vhodná nápravná opatření, nebo – pokud se ukáže, že došlo k trvalé změně podmínek – se revidují stávající normy. (Drury, 2021)

Předchozí úsilí o efektivní analýzu odchylek se většinou soustředilo na dvě hlavní oblasti. První přístup se zaměřoval na samotné typy odchylek, které by měly být sledovány a usiloval o jejich zpřesnění. Druhý přístup se věnoval metodám vyhodnocování významu těchto odchylek. Důraz byl kladen na to, jak správně interpretovat zjištěné rozdíly mezi plánovanými a skutečnými hodnotami. Typické pro tyto přístupy bylo, že se orientovaly na řízení samotných procesů nebo individuální výkonnosti pracovníků.

Nejdůležitější je však reakce na zjištěnou odchylku. Vhodná reakce závisí na očekávaném zdroji odchylky. Když management zavádí určitý rozhodovací model, je nejistý ve třech klíčových faktorech, které se týkají (Dopuch, Birnberg a Demski, 1967):

- a) vhodnosti modelu vzhledem ke specifikaci rozhodovacího problému,
- b) odhadů rozhodovacích proměnných, které jsou pro implementaci modelu klíčové,
- c) a po spuštění modelu, zda jsou činnosti předepsané modelem skutečně vykonávány ve stanovených mezích.

Autoři napříč literaturou zdůrazňují, že analýza odchylek má smysl pouze tehdy, kdy na ni navazuje konkrétní akce. Zjištění odchylky pomocí porovnání plánu a skutečnosti je pouze identifikační část problému. Následně by měla navazovat část, při které interpretujeme příčinu vzniku. Finální reakce a snaha o implementaci opatření, které vzniku do budoucna zabrání je zásadní a klíčový krok.

### 3.4 World Class Manufacturing

World Class Manufacturing (WCM) je inovační způsob řízení výroby. Princip je založený na neustálém zlepšování efektivity výroby. Základem WCM je eliminace všech druhů plýtvání a ztrát ve výrobě napříč všemi úrovněmi a odděleními podniku. Na zlepšování efektivity se podílí zaměstnanci od operátorů, až po vrcholový management.

Hlavním cílem společnost aplikující WCM je produkce vysoce kvalitních produktů, které odpovídají potřebám zákazníků a zajišťují maximální flexibilitu. Tato kombinace zaručuje konkurenceschopnost na trhu, na kterém se snaží uspět.

Faktory, které měli největší vliv na revoluci v řízení nákladů, v odborném článku nazývané jako „Revoluce světové třídy“, je možné popsat v hlavních bodech, kterými jsou (Murino, Naviglio, Romano, Guerra, Revetria, Mosca a Cassettari, 2012):

- 1) Postupné zkracování životního cyklu výrobku.
- 2) Obtížná předpověď poptávky po výrobcích.
- 3) Neschopnost přesně spočítat vstupní zatížení výrobních strojů.
- 4) Rostoucí variabilita a specifikace produktů.
- 5) Sílicí konkurence ze strany podniků v rozvíjejících se zemích, kterým lze jen těžko nákladově konkurovat.

## 4 SHRNUÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

Teoretická část se věnovala podrobnému vysvětlení nákladového řízení ve výrobní společnosti se zaměřením na jeho strukturu, plánování a vyhodnocování. Nejprve byly vymezeny základní pojmy v oblasti nákladů a jejich rozdělení na druhové a účelové, podle jejich vlastností a chování.

Následně byla popsána kalkulace, kde byly rozebrány kalkulační vzorce včetně jejich použití. Pozornost spadala na tradiční, ale i moderní modifikované kalkulační vzorce. Popsány byli také metody kalkulace, kde důraz byl primárně kladen na metodu standardních nákladů. Standardní náklady je možno stanovit dvěma způsoby, kterými jsou využití historických nákladů a Zero-Based Budgeting, takzvané nulové rozpočetnictví.

Ve třetí kapitole byla vysvětlena oblast rozpočtování, včetně procesu podnikového plánování a metod tvorby rozpočtů. Z teoretických podkladů jsme došli k zjištění, že rozpočetnictví je bráno jako jedna z nejdůležitějších náplní práce ekonomického pracovníka ve společnosti. Zejména plánování vnitropodnikové. Na konci této kapitoly byli popsány a graficky znázorněny fáze tvorby rozpočtového cyklu.

Ke konci teoretické části jsme pozornost věnovali způsobům analýzy odchylek. Výše zmiňovaná metoda standardních nákladů, na kterou byl v práci kladen důraz, nám umožňuje podrobnou analýzu odchylek, které jsou nezbytné pro eliminaci rozdílů mezi plánem a skutečností. Na základě výsledků společnost přijímá vhodná nápravná opatření.

Závěrem byla představena metoda World Class Manufacturing, která je moderní nástroj zlepšování procesů ve společnosti. Teoretická část došla k závěru, že WCM slouží jako efektivní nástroj pro snižování plýtvání a řešení zjištěných odchylek v praxi.

Získané teoretické poznatky poskytují pevný základ pro praktickou část bakalářské práce, která se zaměřuje na analýzu způsobu řízení ve společnosti Saint-Gobain ADFORS CZ a následné hodnocení systémů řízení a navrhnutí možných opatření pro dosažení vyšší efektivity.

## **II PRAKTICKÁ ČÁST**

## 5 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

V této části bakalářské práce se zaměříme na podrobnou analýzu systému řízení nákladů ve společnosti a konkrétní způsoby, jakými jsou náklady ve společnosti řízeny. Cílem této praktické části je zjistit, jak společnost sleduje náklady, jakým způsobem tvoří kalkulace a jak vypadá celý proces plánování a následného vyhodnocování výsledků.

Na základě dohody s vedením controllingového oddělení bylo dohodnuto, že společnost Saint Gobain ADFORS CZ může být zmiňována, avšak všechny detailní náklady a veškerá data byly zkresleny nespecifikovaným koeficientem pro udržení tajnosti citlivých informací.

**Hlavním cílem práce je poskytnout jasný přehled o aktuálním stavu řízení nákladů.**

Efektivní řízení nákladů ve společnosti je naprostou prioritou. Aby zachovala jakožto výrobní firma svoji konkurenceschopnost, musí pravidelně optimalizovat náklady, maximalizovat využití svých materiálních i lidských zdrojů a minimalizovat ztráty. Úspěšné řízení nákladů, je v oboru jako je stavebnictví, považováno za nutnost. Je zde kladem důraz na lepší využití výrobních kapacit, aby ceny výrobků zůstali konkurenceschopné.

### 5.1 Profil společnosti

Saint-Gobain ADFORS CZ je součástí globální skupiny, která byla založena v roce 1665 ve Francii. Společnost začala působit na českém trhu od roku 1993, kdy znárodnila výrobní závody společnosti Vertex Bohemia, tradičního českého výrobce skleněných vláken. Vertex Bohemia působil na českém trhu již od roku 1949. Na počátku jejich působení vyráběli v jednom závodě, který sídlil v Litomyšli. Za necelých 5 let tato společnost zažila expanzi do Hodonic, na Jižní Moravě. V dnešní době jsou tyto dva závody považovány za jedny z nejvýznamnějších a nejvyspělejších výrobních závodů nejen v rámci globální skupiny Saint-Gobain, ale i napříč výrobními podniky po celém světě.

V současnosti je společnost Saint-Gobain ADFORS CZ jedním z předních výrobců technických textilií v Evropě. Zaměřuje se na výrobu skleněných vláken a výrobků z tohoto materiálu. Tento materiál je vhodný pro využití ve spoustě různých průmyslových odvětví převážně jako výstužný materiál. Působí na trzích po celém světě a své produkty exportuje do více než 60 zemí. (SAINT-GOBAIN ADFORS, bez data)

## OD VERTEXU PO ADFORS. 70 LET CESTY NA VRCHOL

Litomyšl a Hodonice patří celosvětově mezi nejvýznamnější a nejvyspělejší závody nejen v rámci globální skupiny Saint-Gobain, jejíž jsme součástí. Nestalo se to ze dne na den. Je to výsledek práce lidí z Litomyšle a Hodonic.



1949

V Litomyšli vznikl Vertex, společnost, která začala brzy vyrábět skelné vlákno a z něj důležité produkty. O pět let později se přidal i závod v Hodonicích.



1998

Stali jsme se součástí Saint-Gobain, globální společnosti, která již na konci 17. století začala vyrábět sklo a později i další stavební materiály či chemikálie.



2011

Pod novým názvem pokračujeme tradici výroby v Litomyšli a Hodonicích. Dobýváme svět s našimi produkty, které slouží desítkám milionů lidí.

Obrázek 7 Vývoj společnosti v čase

*(zdroj: vlastní zpracování podle SAINT-GOBAIN ADFORS, bez data)*

Organizační struktura společnosti Saint-Gobain ADFORS CZ je rozdělena do dvou hlavních výrobních závodů, které se nachází v Litomyšli a Hodonicích. Každý závod je pak rozdělen dále podle specifických produktových linií (SAINT-GOBAIN ADFORS, bez data):

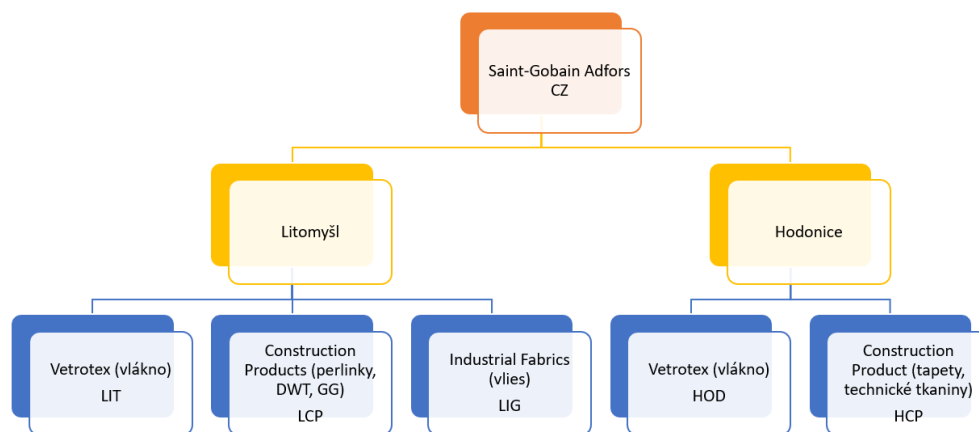
1) Litomyšl zahrnuje tři hlavní oddíly:

- a. **Vetrotex (vlákno)** – označené zkratkou LIT. Závod Vetrotex (LIT) se zaměřuje na výrobu skleněných vláken, která jsou určeny pro další zpracování jako základní surovina technických textilií.
- b. **Construction Products** – označené zkratkou LCP. Závod Construction Products (LCP) zahrnuje výrobu produktů jako perlinky Vertex®, DWT (Drywall Tape) pro sádkartonové konstrukce a GG (Glass Grid, který se využívá k vyztužení podlahových potěrů.
- c. **Industrial Fabrics (vlies)** – označené zkratkou LIG. Závod Industrial Fabrics se specializuje na výrobu výstužných vrstev ze skelného vlákna pro průmyslovou využití.

2) **Hodonice** zahrnují dva hlavní oddíly:

- a. **Vetrotex (vlákno)** – označené zkratkou HOD. Podobně jako v Litomyšli na závodu pojmenovaném Vetrotex, odlišován zkratkou označující místo, kde se závod nachází, se zde vyrábí skleněná vlákna, která jsou určena pro následné zpracování.

- b. **Construction Products** – označené zkratkou HCP. Závod Construction Products (HCP) vyrábí primárně sklovláknité tapety řady Novelio®, které kombinují estetiku s funkčností. Dalšími produkty vyráběnými v tomto závodě jsou sklovláknité pásy FibaTape® a perlina Vertex®.



Obrázek 8 Struktura společnosti

(zdroj: vlastní zpracování interních zdrojů)

Taková struktura zabezpečuje efektivní řízení produktových linií a výrobních závodů, které se tak mohou zaměřit na konkrétní potřeby trhu a zákazníků. Struktura je typická pro velkou nadnárodní společnost. Každý závod je součástí širšího obrazu společnosti a podléhá centrálnímu vedení skupiny Saint-Gobain se sídlem ve Francii.

V praktické části této bakalářské práce se zaměříme na závod v Hodonicích HCP – Contruction Product. (Contruction Product)

## 5.2 Výrobní program společnosti

Saint-Gobain ADFORS CZ je významným dodavatelem a výrobcem technických textilií používaných pro zpevnění, ochranu a úpravy povrchů. Produkty mají pestrrou škálu použití v oblasti stavebnictví pro suchou výstavbu.

Výrobky vyrobené v závodě v Hodonicích, konkrétně v oddílu HCP jsou sklovláknité pásy FibaTape®, perlina Vertex® a tapety Novelio®.

- **Sklovláknité pásy FibaTape®:** Jsou nezbytné pro suchou výstavbu. Používají se primárně při práci se sádkokartonem jako ochrana vzniku prasklin ve zdi nebo na zpevnění prasklin a výztuhu prasklin ve zdi. FibaTape zajišťuje

pevné a stabilní spoje, které přispívají ke stabilitě a odolnosti celkové konstrukce.

- **Sklovláknitá perlinka Vertex®:** Je používána pro zpevnění fasádních omítek, lepidel a dalších stavebních materiálů. Perlinka je schopna povrch zpevnit, stabilizuje podklad a zvyšuje odolnost proti vlhkosti a povětrnostním vlivům.
- **Sklovláknité tapety Novelio®:** Tyto tapety jsou ideálním řešením pro vnitřní dekorace a zpevnění stěn. Nabízejí vysokou odolnost proti poškození, snadnou údržbu a estetický vzhled. Jsou určeny pro použití v kancelářských budovách, školách nebo nemocnicích, ale i v domácnostech. Díky tvorby ze skelného vlákna jsou jejich vlastnosti nenahraditelné. Sklovláknité tapety Novelio® jsou díky svému materiálu nehořlavé, udržitelné a zlepšují kvalitu vzduchu.

Sklovláknité produkty jsou známy pro jejich vysokou pevnost, nízkou hmotnost a odolnost vůči vnějším vlivům. Vyrábí se z tenkých skleněných vláken, které se spojují a tkají do podoby zmíněných produktů pro různé účely použití. (SAINT-GOBAIN ADFORS, bez data)

Saint Gobain ADFORS CZ využívá pokročilé výrobní technologie pro zpracování skleněných vláken. Proces začíná tavením skla, kdy je kvalitní písek smíchán s dalšími surovinami, se sodou a vápnem. Směs je následně tavena při velmi vysokých teplotách (přes 1 400 °C), což má za následek přeměnu surovin na tekuté sklo. Tekuté sklo je pak vytlačováno do jemných vláken pomocí speciálních trysek, čímž vznikají velmi tenká skleněná vlákna. Tento krok vytváří strukturu základního materiálu pro všechny produkty, včetně sklovláknitých tapet.

Po vytlačení jsou vlákna ochlazená a následně upravena pomocí specifických chemických látek pro získání požadovaných vlastností vlákna, jako je odolnost, pevnost a flexibilita. Vlákna jsou následně tkaná nebo pletená na tkalcovských stavech.

Hotová textilie může být potahována speciálními nátěry nebo povrchovými úpravami, které poskytují tapetám dodatečné vlastnosti.

### 5.3 Agregovaná výsledovka a počet zaměstnanců

Nyní si představíme celková čísla pro skupinu Saint Gobain Adfors CZ za rok 2024 v levé části tabulky níže a celková čísla pro závod CP (Construction Products) v pravé části tabulky níže za rok 2024.

Tabulka 2 Agregovaná výsledovka

| Saint-Gobain Adfors CZ                       | Tisíc CZK  | CP (Construction Products)                   | Tisíc CZK |
|----------------------------------------------|------------|----------------------------------------------|-----------|
| Čisté tržby                                  | 10 585 618 | Čisté tržby                                  | 6 920 962 |
| Čisté tržby ze závodu (bez dopravy a služeb) | 10 194 938 | Čisté tržby ze závodu (bez dopravy a služeb) | 6 718 342 |
| Standardní hrubá marže                       | 2 600 553  | Standardní hrubá marže                       | 2 211 090 |
| Výrobní odchylky od standardních nákladů     | -272 857   | Výrobní odchylky od standardních nákladů     | 4 718     |
| Provozní hrubá marže                         | 2 193 423  | Provozní hrubá marže                         | 1 670 963 |
| Provozní výsledek hospodaření                | 1 361 679  | Provozní výsledek hospodaření                | 805 226   |
| Čistý obchodní zisk                          | 1 335 541  | Obchodní výsledek (RO)                       | 792 470   |
| Zisk před zdaněním                           | 1 115 553  |                                              |           |
| Čistý zisk                                   | 876 058    |                                              |           |

*(zdroj: vlastní zpracování interních zdrojů)*

Skupina Adfors CZ, která je součástí nadnárodní společnosti Saint-Gobain, v roce 2024 v průměru zaměstnávala **2064 interních zaměstnanců** a využila služeb **externích pracovníků v počtu 27 pracovníků**. Externí pracovníci poskytovali své služby formou outsourcingu.

Z pohledu struktury Adfors CZ, Jednotka CP (Construction Products) v Hodonicích zaujímal největší část skupiny zaměstnanců, v počtu **1035 zaměstnanců**.

Jednotky CP (Construction Products) je dále rozdělena na jednotku Vetrotex (Vlákno) HOD, která zaměstnávala průměrně 796 zaměstnanců a na jednotku HCP (Tapety, technické tkaniny), kde v roce 2024 pracovalo průměrně **239 zaměstnanců**.

## 6 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU SYSTÉMU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

Kontrola nákladů je nezbytná pro správné fungování výrobní společnosti. Hlavní cíl controllingového oddělení v rámci řízení nákladů spočívá v zajištění efektivity a transparentnosti řízení finančních prostředků společnosti. Svojí prací optimalizuje náklady, zajišťuje finanční stabilitu společnosti a dosahování strategických cílů. Mají za úkol pravidelně sledovat a analyzovat náklady ve všech oblastech od výroby, administrativy, marketingu, až po distribuci. Následně se sledované náklady za období porovnávají s rozpočtem a plánem. Skutečné náklady a plánované náklady se takřka nikdy nemohou rovnat, jelikož se zde musí zvážit mnoho proměnných, které na konci dopadnou jinak, než bylo předpokládáno. Tyto rozdíly se nazývají odchylky.

Controllingové oddělení není vždy populární oddělení. Dobrý controller v podstatě upozorňuje na všechny nedostatky a neefektivitu. Musí pokládat správné, a někdy i nepříjemné otázky například vedoucímu výroby nebo vedoucímu záводу. Na druhou stranu by měl být i parťákem. Controller nemůže pouze kritizovat jednotlivé části výroby, ale vytvářet jim nové výzvy. Pomáhat nějakým způsobem nacházet řešení anebo problému pomoci předejít. Říct vedoucímu, jestliže bude situace pokračovat stejným způsobem, dostane se výroba do problému. Proto je nutné nastavit procesy ve firmě lépe nebo je zlepšit a být pravou rukou pro vedoucího záводу a oporou při rozhodování.

### 6.1 Obecná strategie společnosti v oblasti řízení nákladů

Každá společnost chce samozřejmě optimalizovat své náklady. Cílem je eliminovat zbytečné nebo nadměrné náklady bez negativního dopadu na kvalitu výrobku. Saint-Gobain ADFORS CZ není výjimkou.

Pravidelně zavádí nové technologie v rámci **automatizace a robotizace výroby**, pro dosažení větší efektivity. Soustředí se na zjednodušování procesů a tím na vyloučení případných nadbytečných nákladů, snaží se výrobu zeštíhlit. K této činnosti patří také pojem **World Class Manufacturing**, který se ve společnosti dlouhá léta používá. Podstata W.C.M. spočívá ve snižování nákladů prostřednictvím projektů, které vychází z řad zaměstnanců výroby. Zaměstnanci prostřednictvím „zlepšováků“ mohou navrhnout například úspory materiálu, nebo také opatření z pohledu bezpečnosti pro zvýšení bezpečnosti na pracovišti. Za návrhy jsou pak zaměstnanci motivováni finanční odměňenou pro zapojení do efektivnějšího chodu společnosti.

Na spoustu činností, které nejsou klíčové pro hlavní podnikání, si společnost najme externí firmu (tzv. **outsourcing**), aby své zdroje mohli vynaložit efektivněji.

Společnost všechny tyto podskupiny nákladů pečlivě plánuje, firma globální velikosti bez plánu ani existovat nemůže. Společnosti na globální úrovni se zaměřují na **dlouhodobé plánování nákladů a investic**, aby maximalizovali návratnost a minimalizovaly náklady v dlouhodobém časovém horizontu. Mohou to být například investice do udržitelného rozvoje, energetické efektivity, ale také investice do automatizace pro nahrazení lidské práce strojovou.

Patří sem také **správná volba dodavatelů**, kteří jsou schopni nám nabídnout požadovanou flexibilitu, spolehlivost a nákladově výhodnou cenu. Při problematice s dodavateli je zásadní ošetřit všechny rizika s ní spojené. Rizika jsou nejvíce citelná při strategických surovinách, kdy společnost nemůže být závislá pouze na jednom dodavateli. Pokud společnost zůstane závislá pouze na jednom dodavateli, dodavatel by mohl hýbat s cenou dle svého uvážení, a společnost by se mohla dostat do patové situace, kdy je nucena zaplatit vyšší cenu. Je důležité u těchto strategických surovin hledat alternativy výrobku, nebo alternativní dodavatele. Řešení problému se nazývá **racionalizace dodavatele**.

Společnost se zaměřuje také na diferenciaci hodnoty. Přidanou hodnotou **dělí na tři hlavní části**.

- 1) První z nich je samozřejmě **kvalita výrobků**, která předčí konkurenční produkty svými technologiemi a provedením.
- 2) Druhá přidaná hodnota je **zákaznický servis**, který se stará o zákazníky a jejich objednávky, vyřizují s nimi reklamace, jejich další požadavky atd.
- 3) Jako poslední zmíněnou diferenciaci hodnoty společnost uvádí, že je schopna **produkt přizpůsobit zákazníkovi** a vyrábět produkty v různých barvách nebo s potiskem jejich loga. Konkurence vyrábí převážně pod svojí značkou, a to je přidaná hodnota oproti konkurenci.

Další součást obecné strategie řízení nákladů společnosti tvoří **benchmarking**. Jedná se o porovnávání na dvou úrovních. **Na úrovni mezi konkurenty v oboru a na úrovni vnitropodnikové**. Společnost se zaměřuje **primárně na porovnání na úrovni vnitropodnikové**. V České republice jsou postaveny 3 vany na tavení písku, kde začíná proces výroby skelného vlákna. Čtvrtá vana je postavena v Mexiku. Globální skupina Saint-

Gobain se zabývá rozdíly v nákladech mezi těmito čtyřmi vanami, aby zjistili, co by se dalo optimalizovat a zefektivnit. Takové srovnávání má za cíl přinést zjištění, který závod uvnitř skupiny Saint Gobain je výkonnější, a jaké kroky k tomuto faktu vedly.

Ve společnosti je velmi důležitá **standardizace procesů a kontrola kvality**. Kontrola kvality probíhá ve všech závodech napříč celým světem. Zodpovědnost za kvalitu mají quality manažeři, kteří se rozdělují na dva druhy. Na technology, kteří namátkově zkouší výrobky během dne a hledají odchylky v produktu. Pokud na takovou odchylku narazí, stroj je nutno odstavit a před opětovným spuštěním znovu seřadit. Na druhé straně máme pracovníky v laboratoři, kteří kontrolují chemikálie a látky, které jsou na produkty aplikovány, aby produkt získal požadované vlastnosti. Quality manažeři celkově pracují na tom, aby výrobky na výstupu dosahovali konstantních vlastností, tvarů a textury.



Obrázek 9 Obecná nákladová strategie

(zdroj: vlastní zpracování podle interních dokumentů)

## 6.2 Uplatňované nástroje řízení nákladů

V části představení společnosti jsme si ukázali, na jaké závody se společnost Saint-Gobain ADFORS CZ rozděluje. Každý z těchto závodů se dělí na mnoho úseků výroby. Na každý úsek výroby náleží nákladové středisko, aby společnost věděla, kolik jednotlivý výrobní krok stojí. Nákladové toky se tedy řídí na úrovni jednotlivých závodů, výrobních úseků i provozů. Ve společnosti jsou využívány nástroje řízení nákladů, mezi které patří zejména **kalkulace nákladů, rozpočtování a analýza odchylek** mezi skutečnými a plánovanými hodnotami. Tyto nástroje řízení nákladů složí jako podpora strategického rozhodování.

Podniková struktura aktuálně řídí náklady prostřednictvím **jednotlivých nákladových středisek**. Každé středisko má svou odpovědnou osobu, která nese zodpovědnost

za efektivitu a lepší kontrole nákladů. Cílem je motivovat odpovědné pracovníky ke zvyšování efektivitu a lepší kontrole nákladů na středisku.

### 6.2.1 Struktura nákladových středisek

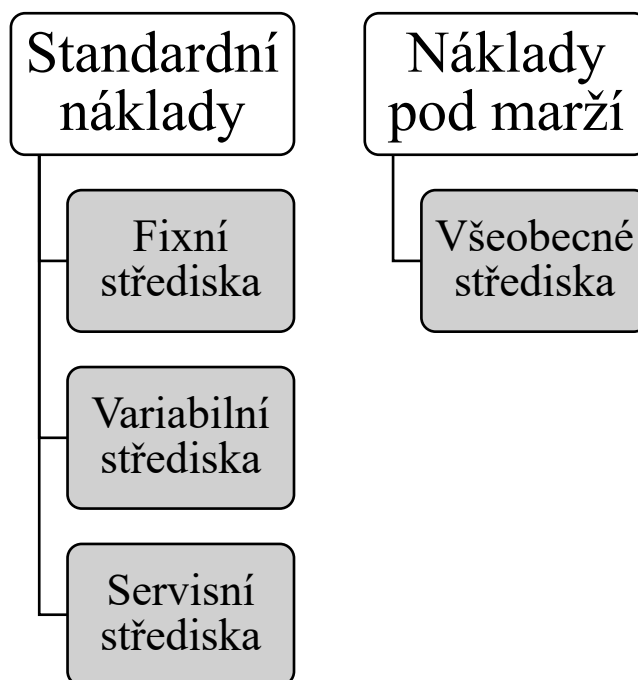
Konkrétní příklad střediska uvedeme na tkalcovně. Společnost zde zjišťuje, kolik stojí čisté tkaní látky ze skelných vláken. Tkalcovnu bereme v potaz jako **variabilní nákladové středisko** ve výrobě.

Dále zde máme **střediska fixní ve výrobě**, které jsou například středisko pro kontrolu kvality nebo středisko vrcholového managementu. Tyto střediska jsou neměnná v závislosti na objemu výroby, avšak stále spadají pod výrobu a do výrobních nákladů.

Jako třetí druh středisek máme **střediska servisní**, kam spadá elektřina, rozvodna elektřiny, čistička, kotelna nebo třeba středisko údržby. Tyto střediska vyrábějí podpůrné produkty pro výrobu. Výrobek zde nevzniká, ale pro výrobu jsou střediska nezbytné.

Čtvrtá kategorie jsou **nákladová střediska všeobecné**, kam můžeme zařadit administrativu, ředitelství, oddělení financí, oddělení lidských zdrojů, oddělení IT, obchodní oddělení a marketing.

Do standardních nákladů na výrobek vstupují pouze náklady, které závod HCP vyprodukuje. Takovými náklady jsou náklady variabilní, fixní a servisní. Dále zde máme náklady ze všeobecných středisek, které už nevstupují do standardních nákladů výrobku, nazývají se náklady pod marží. Přesněji, náklady ze všeobecných středisek musí být pokryty marží, a ještě musíte generovat zisk. Proto je zapotřebí mít určité procento marže z prodeje výrobků.



Obrázek 10 Standardní náklady a náklady pod marží

*(zdroj: vlastní zpracování podle interních dokumentů)*

### 6.2.2 Alokace nákladů a odpovědnosti v řízení

Každý závod má svého vedoucího a svého controllera. Vedoucí závodu zodpovídá za celkové řízení závodu a controller zajišťuje finanční stránku řízení. Controller připravuje pro vedoucího závodu důležité podklady pro rozhodování. Sleduje náklady na pracovišti, tvoří rozpočty a vyhodnocování efektivitu výroby. K jeho úkolům patří mimo jiné i alokace nákladů na jednotlivá nákladová střediska a výrobní úseky. Pravidelně zpracovává přehledy o hospodaření závodu, porovnává skutečné náklady s plánovanými a analyzuje případné odchylky.

Díky těmto podkladům může vedení závodu rychle reagovat na změny, hledat úspory a optimalizovat provoz. Controller tedy nejen sleduje finanční stránku výroby, ale také pomáhá nastavovat strategie pro zlepšení výkonnosti a dlouhodobou stabilitu závodu.

Vše podléhá kontrole ředitele celého závodu v Hodonicích. Stejně pravidlo platí i pro controllera, který jedná na základě pokynů centrálních controllerů pro Českou republiku a finanční ředitelky. Na každém závodu jsou pak výrobní střediska, za která jsou zodpovědní vedoucí výrobních úseků. Ti se starají o konkrétní provozy, jako jsou například tkalcovny nebo úpravárenské linky, přičemž vedoucí provozu zodpovídají za náklady středisek, které do provozu spadají.

### 6.2.3 Sledování dlouhodobého vývoje nákladů

Primárně společnost sleduje tradiční druhy nákladů jako jsou fixní, variabilní, přímé a nepřímé.

- 1) **Fixní náklady** zůstávají stejné bez ohledu na objem výroby, Mezi fixní náklady spadá například laboratoř nebo oddělení kontroly kvality, bez které se provoz neobejde při jakémkoliv rozsahu objemu výroby.
- 2) **Variabilní náklady**, které se mění v závislosti na produkci. Mezi variabilní položky patří například spotřeba energie na tkalcovně nebo mzdy operátorů. Zejména problematika operátorů si zaslouží hlubší pozornost. Při této skupině pracovníků často dochází k nejasnostem při klasifikaci nákladů. V případě operátorů obsluhujících výrobní linku je totiž obtížné určit, zda činnost, kterou vykonávají spadá mezi přímé nebo nepřímé náklady.
- 3) **Přímé / nepřímé náklady** – Rozdělení dělníků, lapidárně řečeno, jde ruku v ruce s kategoriemi fixních a variabilních nákladů. Existují přímí dělníci, kteří se přímo podílejí na výrobě, a nepřímí dělníci, jejichž práce sice není bezprostředně spojena s výrobním procesem, ale výroba se bez nich neobejde. Některé nepřímé náklady mohou být fixní a některé přímé naopak variabilní, přičemž zároveň platí, že některé přímé náklady mohou být fixní a některé nepřímé naopak variabilní. Celkově jde o propracovaný systém, který pomáhá lépe porozumět struktuře nákladů a jejich vlivu na hospodaření podniku.
- 4) **Režijní náklady**, které nelze přímo přiřadit ke konkrétním výrobkům, ale náklady vznikají samostatným provozem závodu. Mezi ně patří například ředitelství, administrativa, management nebo provoz budov. K bližšímu příkladu si vezmeme ředitele závodu. Jeho práce je nepostradatelná pro chod firmy, ale přímo se nepodílí na konkrétní výrobní činnosti. Režijní náklady se proto musí pokrýt marží na produktech a jejich efektivní správa je vysoce důležitá.

## 6.3 Kalkulace nákladů

Během centrálně plánovaného hospodářství bylo v podnicích nařízeno používání tradiční formy kalkulace, která vycházela z tehdejších plánovacích a normovacích zásad. V moderní době je možné zvolit si nejvhodnější alternativu kalkulačního vzorce. Příkladem moderních

kalkulačních vzorců je retrogradní kalkulační vzorec a Activity-Based-Costing. Nyní si představíme základní náležitosti, které představují stěžejní podklad pro sestavení kalkulace.

Kompletní kalkulace závisí na dvou faktorech:

- 1) **kusovníku materiálu**
- 2) **kapacitních normách.**

### **6.3.1 Kusovník materiálu**

Abychom byli schopni sestavit kalkulaci potřebujeme kusovník materiálu. Spotřebované kusy se určují ze spotřebních norem na výrobek. Kusovník materiálu obsahuje seznam položek, který ve výrobě potřebujeme jako spotřebovaný materiál na výrobu daného produktu. Například na 1000 metrů čtverečních rezné tapety budeme potřebovat 1050 m čtverečních pryžové osnovy. Osnova se zase rozpadá na spotřební normu pryže samotné. Pryže se rozpadá zase na sklářské suroviny, lubrikaci atd. Takto zjednodušeně, společnost využívá kusovník materiálu se spotřebními normami. Normy určuje technolog.

### **6.3.2 Kapacitní norma**

Kapacitní norma znamená, že výrobek společnost vyrábí na nějakém stroji, s nějakými lidmi a za nějakých podmínek. Například se může jednat o další náklady související se zaměstnanci, s výrobní linkou nebo se spotřebou energií. Kapacitní norma v podstatě popisuje, jak dlouho trvá výrobek vyrobit ve výrobním kroku. Jak dlouho trvá vyrobit požadované množství. Následující příklad bude pouze orientační. Než se vyrobí 1000 metrů tapety, proces na lince trvá například hodinu. A tu hodinu musíme nějakým způsobem ocenit, abychom dostali cenu za hodinu výkonu. Pro tuto skutečnost je nezbytné spočítat tarif střediska.

### **6.3.3 Tarif střediska**

Každé nákladové středisko má stanovenou hodinovou sazbu práce, takzvaný tarif. Představuje tarifní hodnotu pro výpočet nákladů, které se k výkonům vztahují. Zohledňují se zde osobní náklady zaměstnanců, režijní náklady střediska a ostatní náklady. Tarif vzniká, když kontrolér s vedoucím provozu a vedoucím závodu naplňují náklady na rok 2025. Proti naplánovaným nákladům postaví očekávané výkony ve výrobním kroku.

Příklad: Společnost očekává, že linka bude v provozu 8 000 hodin ročně. Do tarifu střediska se započítává.

**Mzdové náklady zaměstnanců** – Na základě naplánovaných 8 000 hodin provozu se spočítá, kolik lidí je potřeba.

**Spotřeba energie** – Jelikož je známý počet hodin výkonu, spočítá se také kolik energie linka spotřebuje za rok.

**Odpisy (např. při životnosti stroje 20 let)** - Linka byla zakoupena za nějakou pořizovací hodnotu, kterou zařadili na 20 let a musí ji odepisovat. Do tarifu střediska musí být započítány i odpisy.

**Plánovaná údržba** – Počítá se s pravidelnými zásahy, jako je například potřeba vyčistit nebo vyměnit válce na tkalcovském stroji.

**Spotřební materiál** – Není brán v potaz jako náhradní díl, ale chod výrobní linky se bez něj neobejde. Jedná se například o jehličky na tkalcovských stavech, které se opotřebovávají nebo ztratí velice rychle.

**Školení, OOPP, revize zařízení a jiné** – Vstupují zde další náklady na zaměstnance, kterými jsou školení na daný výkon nebo ochranné pracovní prostředky. Nevstupují zde mzdy pracovníků. V neposlední řadě je třeba započítat revizi strojů a další náklady, které reprezentují daný výrobní krok.

Spočítají se celkové očekávané náklady a podělí se celkovým počtem strojových hodin. Tímto procesem vzniká tarif střediska a společnost zjišťuje, kolik stojí hodina provozu stroje. Technolog ví, jak dlouho trvá vyrobit 1000 metrů daného výrobku na stroji. Vynásobením času a tarifu střediska zjistíme v podstatě cenu výroby 1000 metrů. K tomu přičteme materiálové náklady z kusovníku.

#### 6.3.4 Závodová a skladovací přírážka

Dále zde máme závodovou režii, která se dělí jiným způsobem. Náklady na střediska na HCP tvoří například 5 milionů korun. Řekněme, že společnost vyrobí 40 milionů metrů čtverečních výrobku. Celkové náklady na střediska se podělí celkovým množstvím plánovaných finálních výrobků. Vyjde nám přírážka na metr čtvereční za závodovou režii. Stejným principem se oceňují skladovací prostory, které se pronajímají nebo jsou zajišťovány externí firmou. Využívají se v situacích, kdy společnost nedisponuje vlastním skladem. Přírážka při využití externího skladu se nazývá skladovací přírážka. Tímto způsobem výpočtu dostáváme celou kalkulaci standardních nákladů. V kalkulaci je závodová a skladovací přírážka obsaženy v režijní přírážce.

V následujícím příkladu bude vypočten nejprve tarif jednotlivých středisek na základě reálných nákladů vzniknutých na středisku a hodin výkonu.

| 421543 - Tkalcovna    |  |                       | 421550 - Upravárenské linky |  |                       | 421555 - Formátování  |  |                       |
|-----------------------|--|-----------------------|-----------------------------|--|-----------------------|-----------------------|--|-----------------------|
| Náklady               |  | CZK                   | Náklady                     |  | CZK                   | Náklady               |  | CZK                   |
| Mzdové náklady        |  | 112,600,572.33        | Mzdové náklady              |  | 26,506,341.73         | Mzdové náklady        |  | 85,280,886.08         |
| Opravy stroje         |  | 29,009,173.43         | Opravy stroje               |  | 26,551,853.33         | Opravy stroje         |  | 6,991,171.49          |
| Odpisy                |  | 21,886,939.90         | Odpisy                      |  | 13,850,101.19         | Odpisy                |  | 10,157,206.15         |
| Energie               |  | 31,915,102.83         | Energie                     |  | 76,678,160.50         | Energie               |  | 2,549,915.71          |
| Ostatní náklady       |  | 13,775,441.22         | Ostatní náklady             |  | 7,301,806.85          | Ostatní náklady       |  | 18,112,339.05         |
| <b>Náklady celkem</b> |  | <b>209,187,229.71</b> | <b>Náklady celkem</b>       |  | <b>150,888,263.60</b> | <b>Náklady celkem</b> |  | <b>123,091,518.47</b> |
| Výkony                |  | HOD                   | Výkony                      |  | HOD                   | Výkony                |  | HOD                   |
| <b>TKANÍ</b>          |  | <b>512,341.00</b>     | <b>POVRCHOVÁ ÚPRAVA</b>     |  | <b>20,597.00</b>      | <b>FORMÁTOVÁNÍ</b>    |  | <b>51,962.00</b>      |
| <b>Tarif</b>          |  | <b>408.30</b>         | <b>Tarif</b>                |  | <b>7,325.74</b>       | <b>Tarif</b>          |  | <b>2,368.88</b>       |

Obrázek 11 Tarify středisek

(zdroj: vlastní zpracování podle interních dokumentů)

Nyní, když máme sečteny tarify pro všechna střediska, přistoupíme k dalšímu kroku kalkulace – zahrnutí nákladů dle kusovníku.

| Kusovník                |  | Cena / 1000m <sup>2</sup> |
|-------------------------|--|---------------------------|
| Náklady                 |  | CZK                       |
| Vstupy do rezné tkaniny |  | 5,216.50                  |
| Aporetace               |  | 3316.68                   |
| Obaly                   |  | 296.72                    |
| Závodová režie          |  | 568.09                    |
| <b>Cena celkem</b>      |  | <b>9,397.99</b>           |

Obrázek 12 Položky kusovníku

(zdroj: vlastní zpracování podle interních dokumentů)

Vzhledem k vysoce konkurenčnímu odvětví a ochraně interního know-how si společnost nepřeje zveřejňovat informace týkající se jednotlivých položek.

| Tarif                                |  | CZK             |
|--------------------------------------|--|-----------------|
| Tkalcovna                            |  | 408.3           |
| Úpravárenské linky                   |  | 7325.74         |
| Formátování                          |  | 2368.88         |
| <b>Kusovník</b>                      |  |                 |
| Celkem                               |  | 9397.99         |
| <b>Náklady na kalkulační jednici</b> |  | <b>19500.91</b> |

Obrázek 13 Náklady na kalkulační jednici

(zdroj: vlastní zpracování podle interních dokumentů)

Přičtením položek z kusovníku k dříve vypočítaným tarifům získáme celkové náklady na kalkulační jednici, která je stanovena na 1000 m<sup>2</sup>.

Kalkulace se sestavuje vždy dopředu na 1 kalendářní rok. Nové kalkulace se uvolňují každý rok 1. ledna. V tento den obdržíme nové standardní ceny pro každý výrobek. Při změně standardních cen dochází k přecenění zásob hotových výrobků dostupných na skladě k danému datu. Zároveň se aktualizují ceny materiálů používaných ve výrobě, protože jsou zavedeny nové standardní ceny materiálu.

## **6.4 Rozpočetnictví**

Proces přípravy rozpočtu je složitý a komplexní proces, který zahrnuje vypracování vícero variant, schvalování na spousty stupních vedení napříč společností a celou globální skupinou Saint-Gobain a mnoho následných úprav nedostatků.

### **6.4.1 Zahájení procesu přípravy rozpočtu**

Celý proces přípravy rozpočtu začíná na konci srpna každého roku. Začíná se prvním kolem na závodní úrovni, kde se probírají spotřební normy a kapacitní normy. Prvního kola se účastní controllingové oddělení, závodový vedoucí, technologové a ředitel závodu. Zde se probírá, kde v průběhu roku vznikly technické odchylky. Probírá se materiálová efektivita, která může být buď nad spotřebními normami nebo pod spotřebními normami. Probírá se, zda je závod schopen vyrábět něco na linkách rychleji. Nebo naopak, že není možné dosáhnout takové rychlosti výroby, jakou závod stanovil ve svých kapacitních normách. Zasedání se uskutečňuje každý rok, kdy se tyto kritéria probírají a revidují pro každou skupinu výrobků. Následně se debatuje o tom, co se nastaví pro nadcházející rok.

### **6.4.2 Tvorba rozpočtu a saturace**

Na začátku září se začíná dělat rozpočet. Obchodníci nejdříve stanoví prodejní plán na všechny produktové linie, dokonce po skupinách výrobků, dokonce po jednotlivých zákaznících. Na základě obchodního plánu pro nadcházející rok a nových kapacitních norem, stanovených v předcházejícím kroku, je plánování schopné spočítat kolik hodin výroby jakého stroje bude potřeba. Tento proces se používá při plánování výroby stroje, který má četnost 1 kusu nebo nižší jednotky kusů.

Druhý způsob se používá například na tkalcovně, kde se nachází 100 tkalcovských stavů. V tomto případě se neplánuje každý z nich. Dopředu se totiž ví, kolik hodin stroje je potřeba pro výrobu stanoveného objemu obchodníky. Celkové hodiny stroje se pak počítají na všech 100 stavů. Tímto způsobem se naplánuje aktivita na následující rok pro různé výrobní kroky.

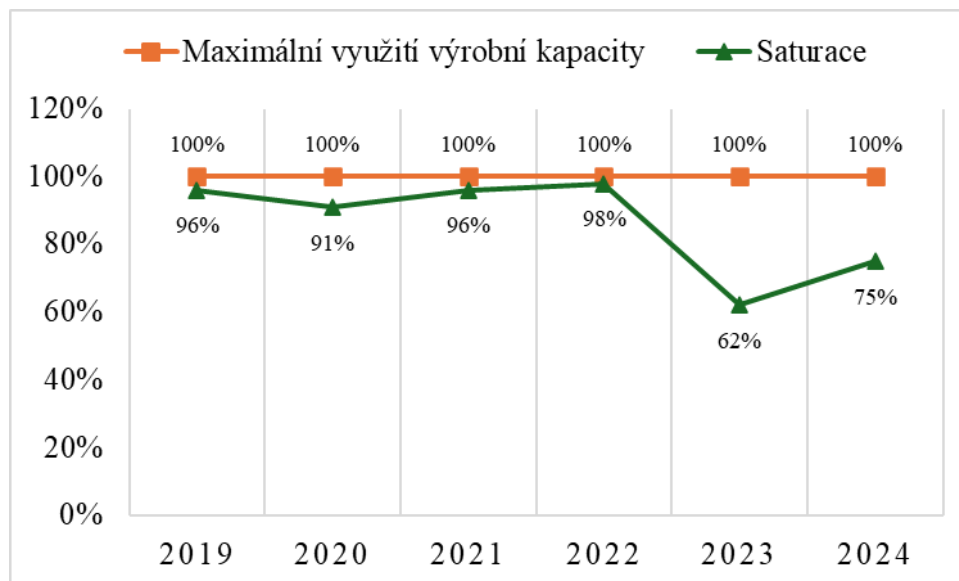
Jakmile máme porovnání nových kapacitních norem a prodejního plánu, zjistíme pojem zvaný „saturace“.

### *Saturace*

Saturace stroje označuje maximální možnou výrobní kapacitu daného podniku. Označuje objem produkce, který může být dosažen za optimálních podmínek. Pokud je tedy nastavena výrobní kapacita na 3 miliony metrů čtverečních a naplánovaná výroba na měsíc tvoří pouze 1,5 milion metrů čtverečních, znamená to, že saturace je pouze 50 % procent. Nedosahuje se maximálního využití výrobní kapacity a nevyužívá se plný potenciál výrobní linky.

Saturace přímo ovlivňuje jednotkové náklady na výrobek. Cílem je udržet saturaci na co nejvyšším procentu, ale trh je nyní utlumený a díky sentimentu trhu vyšší saturace aktuálně není možná. Čím vyšší saturace je, tím nižší jsou náklady na jednotku a naopak. Tato skutečnost je způsobena fixními náklady, které se ke stroji vážou. Fixní náklady se strojem spojené jsou například mzdové náklady na pracovníky linky, provozní doba stroje, spotřeba energie a potřeba údržby. Pokud výrobní linka není využita na plnou kapacitu, fixní náklady se rozloží mezi menší počet vyrobených jednotek. Vyšší fixní náklady na jednotku produktu vedou k vyšší ceně za jednotku výrobku. Vyšší cena následně může ovlivnit konkurenceschopnost podniku.

Cílem je udržet saturaci stroje na co nejvyšší úrovni, aby bylo dosaženo co nejnižší standardní ceny. Fixní náklady se rozpočítávají na větší množství vyrobených metrů čtverečních. Odpisy se platí ve stejné výši neohledně na objemu výroby. U saturace je znám zajímavý fenomén, kdy operátoři výrobní linky, ačkoli by se řeklo že jsou náklad variabilní, jsou do jisté míry fixní náklad. Když není využita optimální kapacita stroje, není společnost schopna využít optimální kapacitu lidské síly, ale stále musí udržovat čtyř směnný provoz. V takovém případě by bylo adekvátní snížit výrobu na dvě směny. Nicméně, společnost si takový krok nemůže dovolit hned kvůli dvěma faktorům. Zaprvé kvůli zaměstnancům, s nimiž musí počítat do budoucna, a zadruhé z důvodu nečekaného zvýšení saturace novými zakázkami, na které by následně nebyla schopna reagovat.



Obrázek 14 Vývoj saturace výrobní kapacity za posledních 6 let

(zdroj: vlastní zpracování podle interních dokumentů)

### 6.4.3 Metody přípravy rozpočtu

Metody přípravy rozpočtů si můžeme představit jako přístup k efektivnímu rozdělení zdrojů a kontrolu hospodaření společnosti pro dodržování stanovených cílů. Před sestavením rozpočtu firma nejdříve připravuje plán, který určuje předpokládané výkony a potřeby na dané období. Pro tvorbu konkrétních rozpočtových položek a alokaci nákladů je plán stěžejní, jelikož tvoří pevný základ pro čerpání informací.

Tato část přípravy rozpočtového procesu začíná přibližně na konci září a v průběhu října. V této fázi vedoucí provozu stanoví rozpočty pro svá střediska a controller mu při stanovení asistuje, a dohlíží na správnost výpočtů a stanovování nákladů.

Existují dva druhy přístupů k plánování nákladů ve společnosti. Plánování nákladů pomocí historických nákladů a pomocí Zero-Based Budgeting, neboli nulového rozpočtování.

#### 6.4.3.1 Historické náklady

Oceňování pomocí historických nákladů patří k nejběžnějšímu přístupu k plánování nákladů. Oceňuje se způsobem využití dat z předchozích období a slouží k odhadu budoucích výdajů. Vedoucí závodu sleduje vývoj nákladů v aktuálním období a následně posoudí, jestli se výdaje na náklady budou opakovat i v období příštím. Například pokud

byli v minulém roce provozní náklady 500 000 Kč a situace se nějak výrazně nezmění, tento rozpočet pro provozní náklady se zachová i pro další rok.

Tento přístup je relativně jednoduchý na použití a díky němu je možné jednoduše a efektivně srovnat meziroční výdaje. Nevýhoda tohoto přístupu je ale jeho vlastnost zahrnovat stejný rozpočet nákladů, tudíž je možné že společnost do rozpočtu zahrne i náklady, které jsou zbytečné.

#### **6.4.3.2 Zero-Based Budgeting**

Alternativním přístupem je však metoda Zero-Based Budgeting (nulového rozpočtování). Tento způsob oceňování výkonu je daleko pružnější, protože nepřihlíží na náklady z historických dat, ale každý účet začíná s nulovým rozpočtem. Každý jeden náklad musí být následně zdůvodněn a schválen pro zahrnutí. Vedoucí provozu musí vysvětlit, proč daný náklad zahrnuje, kde vzniká a jaký bude jeho přínos. Například pokud chce oddělení investovat 500 000 Kč do automatizace formátovacích linek, musí přesně zdůvodnit jaké přínosy tato nová technologie pro společnost bude mít.

Přístup poskytuje přesnější přehled nad vstupujícími náklady do rozpočtu a lepší kontrolu nad náklady. Zbavuje se nadbytečných a nepotřebných nákladů, což následně vede k efektivnímu využití financí v rozpočtu. I když je tento přístup velmi efektivní, je o mnoho náročnější než přístup historických nákladů a vyžaduje podrobnější přezkoumání položky po položce. Z tohoto důvodu je daleko časově náročnější.

Obě metody mají své výhody a nevýhody, a proto se ve společnosti používá jejich zdravá kombinace která rozděluje náklady na stabilnější a volatilnější. Stabilnější náklady je možno jednodušeji predikovat, a proto se pro jejich ocenění používá přístup historických nákladů. Volilnější náklady jsou hůře předvídatelné a často do těchto operací vstupují zbytečně vynaložené náklady. Proto se společnosti vyplatí do těchto částí výroby investovat více času a úsilí a použít metodu Zero-Based Budgeting za účelem účinnějšího hospodaření s finančními prostředky společnosti.

#### **6.4.4 Proces simulace výsledovky na následující období**

Po zpracování rozpočtů středisek společnost Saint-Gobain a její controllingové oddělení vytváří simulaci standardních nákladů pro všechny výrobky, které se vyrábí v daném závodě. Proces zahrnuje výpočet standardních nákladů a kolik budou celkové náklady za výrobní závod. Výsledná data následně dosazují do výsledovky.

Do výsledovky je třeba zahrnout ocenění všeobecných standardních nákladů a prodejní plány, které vytvářeli obchodníci. Dále se přičítají všeobecné standardní náklady spojené s ředitelstvím, jako jsou HR ředitelka, finanční oddělení, IT oddělení, obchodní oddělení a další. Tímto nám vzniká kompletní výsledovka.

Celkovou výsledovku už nadále spravuje centrální controlling a centrální finance, protože je nutné sečíst náklady všech pěti závodů v České republice, které jsou zmíněny v kapitole 6.1 Představení společnosti, a přiřadit jim celkové společné náklady.

#### 6.4.5 Proces schvalování

Schvalovací proces rozpočtu ve společnosti Saint-Gobain probíhá v několika fázích a na různých úrovních řízení. Nejprve je návrh rozpočtu připraven na úrovni jednotlivých závodů, kde se vyhodnocují náklady a plánují investice. Po lokálním schválení se rozpočet posílá k průmyslovému řediteli pro Evropu. Následně rozpočet putuje k finančnímu řediteli a prezidentce Saint-Gobain ADFORS Europe, kteří mohou požadovat úpravy a snížení rozpočtu. Po schválení na evropské úrovni je rozpočet prezentován divizi High Performance Solutions (HPS), která se přímo zaměřuje na optimalizaci nákladů a zlepšení výroby v rámci skupiny Saint-Gobain. Pokud rozpočet není schválen, je vrácen k přepracování controllingovým oddělením na základě připomínek osoby s rozhodovacím právem. Posledním krokem je schválení centrálním vedením Saint-Gobain, kde už se případné nesrovnalosti řeší mezi divizí HPS a centrálním vedením skupiny Saint-Gobain. Tento proces je spojen s mnohonásobnou úpravou a vypracováním nových verzí rozpočtu, aby společnost byla schopna dosahovat optimálního využití zdrojů a dosažení strategických cílů společnosti.



Obrázek 15 Schvalovací proces

(zdroj: vlastní zpracování podle interních dokumentů)

#### 6.5 Vyhodnocení odchylek v rámci rozpočtu

Odchytky představují rozdíly mezi plánovaným rozpočtem a skutečnými výdaji. Skutečnost se vždy více či méně liší, a to je způsobeno několika faktory, které do výroby vstupují. Při rozpočetnictví se vychází z nějakého předpokladu, který do jisté míry tyto faktory zahrnuje. Bohužel, výši těchto faktorů není možné přesně dopředu stanovit. Těchto faktorů

může být celá řada, například lidská chyba, cena energií nebo špatné počasí, díky kterému začalo kolísat napětí a následně se rozhodí tavící vany, což způsobí špatnou materiálovou efektivitu.

Saint-Gobain ADFORS CZ porovnává plán se skutečným rozpočtem pomocí odchylek. Odchytky controlling dělí na 4 základní druhy odchylek:

### **6.5.1 Technická odchylka**

Technická odchylka vzniká, když nastane rozdíl mezi plánovanou a skutečnou spotřebou materiálu na výrobu předem daného objemu výrobků. Každý výrobní proces má určité normy spotřeby, které vycházejí z technických specifikací a zkušeností z minulých výrobních období. Pokud se reálná spotřeba od těchto norem liší, dochází k technické odchylce.

Například při výrobě 1000 m<sup>2</sup> tapety může být normová spotřeba osnova stanovena na 1050 m<sup>2</sup> látky. Pokud je však ve skutečnosti spotřebováno 1100 m<sup>2</sup>, znamená to vyšší náklady na materiál a negativní technickou odchylku. Naopak pokud je reálná spotřeba nižší než plánovaná, znamená to úsporu materiálu a pozitivní technickou odchylku. Technická odchylka se týká nejen surovin, ale i dalších výrobních vstupů, jako jsou chemikálie, energie nebo voda.

### **6.5.2 Spotřební odchylka**

Spotřební odchylka je rozdílem mezi plánovanou a skutečnou spotřebou různých nákladových položek v rámci výrobních středisek. Tato odchylka zahrnuje například spotřebu energie, mzdy zaměstnanců, údržbu strojů nebo náklady na externí služby.

Podnik může v rozpočtu počítat s určitou průměrnou spotřebou elektrické energie pro jedno výrobní středisko. Pokud však dojde k vyšší spotřebě energie, například kvůli častým prostojům a opakovaným rozjezdům výrobních linek, vzniká negativní spotřební odchylka. Stejně tak pokud podnik plánuje určitý počet zaměstnanců, ale ve skutečnosti je pracovníků více, projeví se vyšší mzdové náklady jako negativní spotřební odchylka.

Dalším příkladem může být situace, kdy dodavatel externích služeb (například úklidová firma) v průběhu roku zvýší ceny, což nebylo v původním rozpočtu zohledněno, zvýší se náklady na tuto službu a projeví se také negativní spotřební odchylka. Naopak efektivnější využití zdrojů, například nižší spotřeba materiálu či úspora na externích službách, může vést k pozitivní spotřební odchylce.

### 6.5.3 Odchylka z aktivity

Odchylka z aktivity vzniká, když se skutečně realizovaná výroba liší od původního plánu. Při plánování má každá výrobní jednotka stanovenou očekávanou kapacitu, například počet odpracovaných hodin nebo objem vyrobených kusů. Pokud reálná výroba nedosáhne plánovaného objemu, dochází k negativní odchylce, což může mít dopad na fixní náklady, které se nerozloží v původně plánovaném rozsahu, a cena výroby na kus bude vyšší.

Pokud podnik plánoval pro výrobní středisko 100 000 výrobních hodin ročně (tj. přibližně 8333 hodin měsíčně), ale kvůli technickým problémům, poruchám strojů nebo nižší poptávce bylo odpracováno pouze 3000 hodin měsíčně, znamená to výrazné snížení oproti plánu a negativní odchylku z aktivity. Naopak pokud skutečná výroba překročí plán, podnik efektivněji využije své zdroje a dosáhne pozitivní odchylky.

### 6.5.4 Cenová odchylka

Cenová odchylka se týká rozdílu mezi plánovanou a skutečnou cenou vstupů, jako jsou materiály, energie nebo externí služby. Podniky při rozpočtování vycházejí z odhadů budoucích cen, které se však mohou v průběhu času měnit vlivem různých faktorů, včetně inflace, změn dodavatelských podmínek nebo kurzových výkyvů.

Například pokud podnik při plánování počítal s cenou určitého chemického materiálu ve výši 1,50 €/kg, ale ve skutečnosti se cena zvýšila na 2 €/kg, vzniká negativní cenová odchylka. Naopak, pokud dojde k vyjednání výhodnějších dodavatelských podmínek nebo příznivému vývoji měnového kurzu, vzniká pozitivní odchylka, což vede k úsporám.

V cenové odchylce hraje důležitou roli i kurzový efekt. Pokud podnik plánoval nákup surovin v eurech s předpokládaným kurzem 26 Kč/€, ale skutečný kurz je 25 Kč/€, podnik ušetří a vzniká pozitivní odchylka. Naopak oslabení měny může vést k vyšším nákladům a negativní odchylce.

### 6.5.5 Řešení odchylek a reakce společnosti

Vznikem odchylky vzniká potřeba daný problém, který odchylku způsobil, vyřešit. Proto je zapotřebí náklady rozebrat do detailu. Je nutné pochopit, jestli se jedná o opakovanou situaci nebo ojedinělou, která vznikla vlivem externích faktorů. Nutnou součástí procesu je na vzniklou odchylku reagovat a implementovat vhodná řešení, které povedou ke snížení negativního dopadu. Řešení jakýchkoliv odchylek vyžaduje aktivní spolupráci mezi kontrolním oddělením a výrobou.

Controller musí být schopen vysvětlit, proč konkrétní odchylka vznikla. Ideálně navrhnout řešení ve spolupráci s výrobou. Samozřejmě není možno ovlivnit všechno, ale cílem je co nejvíce nějakým způsobem pomoci výrobě, aby se na problém zaměřili.

Často se jedná o odchylky v nákladech na střediscích, které jen možné ovlivnit. Na druhou stranu nákupní ceny mnohokrát nemohou ovlivnit ani obchodníci. V situaci, kdy se jeden z výrobců stěžejních materiálů významně odchýlil od běžné ceny, je zapotřebí sáhnout po alternativě, pro zvýšení materiálových efektivit. K tomuto slouží přístup World Class Manufacturing.

### 6.5.6 World Class Manufacturing

Velmi přínosný se pro společnost ukázal při řešení odchylek přístup World Class Manufacturing, zkratkou WCM. WCM zabezpečuje spolupráci mezi různými odděleními výroby – od kvality a údržby přes bezpečnost až po logistiku. Do zlepšování efektivity výroby zapojuje všechny úrovně zaměstnanců od operátorů až po management.

Zkušenosti společnosti ukazují, že WCM byl efektivním řešením při řešení konkrétních odchylek, jako byli například:

- 1) **Materiálová neefektivita** – Trvale vyšší spotřeba materiálu oproti normám
- 2) **Časté odstávky strojů** – Způsobující pokles výkonu
- 3) **Překročení plánovaných rozpočtů** – opakující se překročení plánovaných rozpočtu u konkrétních středisek

Díky přístupu World Class Manufacturing je společnost tyto problémy analyzovat a sledovat jejich vývoj v čase. Pracovníci ve společnosti se tak přímo podílí na chodu firmy což zajišťuje silnější propojení s cíli a vizí firmy.

## 7 ZHODNOCENÍ SOUČASNÉHO STAVU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ A IDENTIFIKACE NEDOSTATKŮ

Společnost Saint-Gobain založená ve Francii v roce 1665, je jedním z nejstarších průmyslových podniků na světě. Dlouholeté fungování společnosti svědčí o síle a stabilitě jejího řízení a o dlouhodobém osvědčeném nastavení vnitřních procesů. V praxi však tato skutečnost znamená omezenou možnost objevení zásadní inovace v oblasti řízení nákladů. Přesto lze nalézt některé oblasti, kde může dojít ke zlepšení.

- 1) Příležitost ke zlepšení efektivity výroby spočívá ve vyšší **angažovanosti zaměstnanců na ekonomických výsledcích jejich středisek**. Vyšší angažovanost je schopna posílit motivaci pracovníků, což vede k větší zodpovědnosti a dokáže ovlivnit a důslednému plnění naplánovaných cílů.
- 2) Současný přístup k rozpočtování a kalkulacím nemusí přesně zobrazovat, jak efektivně jednotlivá střediska vykonávají své činnosti. Cílem je co nejvíce **zpřesnit rozpočtování a kalkulaci na úrovni středisek**. Z toho důvodu se doporučuje podrobnější analýza fungování jednotlivých nákladových středisek. Tímto způsobem bude společnost schopna posílit provázanost mezi odpovědnostním řízením a dosahovanými ekonomickými výsledky.
- 3) **Nedostatečná digitalizace a automatizace při práci s nákladovými daty** může způsobovat nízkou efektivitu controllingu. Takové jednání zvyšuje riziko chybovosti a rozhodovací procesy napříč celou společností jsou přinejmenším ztížené.
- 4) Pro společnost by byla přínosná **zvýšená vazba mezi nákladovým řízením a kvalitou výstupu**. Společnost by měla zohlednit, jak se kvalita výrobků odráží do celkového hospodářského výsledku organizace a jaký vliv má kvalita na jednotlivé nákladové kalkulace.
- 5) Podnětem ke zlepšení je **revize a případná aktualizace struktury nákladových středisek**. Struktura by měla odpovídat aktuálním výrobním procesům a organizačním procesům.

## **8 NÁVRHY A DOPORUČENÍ PRO ZLEPŠENÍ SYSTÉMU NÁKLADŮ**

Při analýze nákladového řízení ve společnosti Saint-Gobain ADFORS CZ bylo identifikováno několik oblastí s prostorem pro zefektivnění celého procesu řízení nákladů. Navržené opatření reflektují řešení konkrétních zjištěných slabých stránek a jejich hlavním cílem je posílit motivaci pracovníků, zefektivnit nákladová střediska, zpřesnit procesy kalkulace a rozpočtování a podpořit digitalizaci a automatizace v controllingovém oddělení. Jednotlivé kroky mají společný cíl, a to zvýšit celkovou výkonnost, spokojenost zaměstnanců a efektivní využití dostupných zdrojů.

### **1) Zvýšení angažovanosti zaměstnanců na ekonomických výsledcích**

K dosažení vyšší angažovanosti může vést zavedení motivačních prvků pro zaměstnance, které budou přímo navázány na výkonnost konkrétních středisek. Příkladem takových motivačních prvků mohou být porady pro zaměstnance a pravidelné specializované workshopy pro zaměstnance jednotlivých středisek. Dalším způsobem jsou také interní výkonnostní reporty, kde zaměstnanci dávají zpětnou vazbu na práci svých spolupracovníků, a výsledky budou přímo navázané na systém odměňování.

### **2) Zpřesnění rozpočtování a kalkulací na úrovni středisek**

Pro lepší zobrazení efektivity jednotlivých nákladových středisek je potřebné provést detailní analýzu činností nákladových středisek. Detailní analýza nám pomůže odhalit případné nedostatky. Po zjištění nedostatků je třeba upravit metodiku rozpočtování a kalkulaci tak, aby lépe odráželi skutečnou výkonnost středisek.

### **3) Podpora digitalizace a automatizace v controllingu**

Digitalizace a automatizace v posledních letech nabírá čím dál tím větší význam. Je potřebné se neustále vzdělávat a hledat efektivnější způsoby sběru, zpracování a vyhodnocování nákladových dat pro usnadnění rozhodovacích procesů na základě zmíněných dat. Takovými způsoby mohou být zavedení moderních controllingových softwarů, které zpracování dat mají automatizované. Při zavádění nových technologií a postupů je potřebné zajistit také školení pro controllingový tým na dané programy.

### **4) Provázanost nákladového řízení s kvalitou výstupu**

Lepší provázanosti nákladového řízení a kvalitou výstupu je možné dosáhnout implementací ukazatelů kvality výroby (např. zmetkovitost, reklamace) do kalkulačního

systemu. Tímto způsobem je následně možné vyhodnotit dopad těchto klíčových výkonnostních indikátorů na změnu celkových nákladů a hospodářského výsledku společnosti.

### **5) Revize struktury nákladových středisek**

Optimalizace a revize nynější struktury nákladových středisek je nezbytná pro aktualizaci výrobních procesů a organizačních procesů. Klíčem je zjednodušení sledovaných nákladů a přesnější vyhodnocování dat. Nově nastavená struktura by tyto potřeby měla odrážet lépe.

## ZÁVĚR

Hlavním cílem bakalářské práce bylo analyzovat současný systém řízení nákladů ve společnosti Saint-Gobain ADFORS CZ a navrhnout doporučení ke zvýšení jeho efektivity.

Cíl se nám podařilo naplnit v praktické části, kde jsme podrobně analyzovaly využívaný systém řízení nákladů. V úvodu praktické části byla představena společnost a základní pohled na výnosy, náklady a zisk společnosti.

Následně byla analyzována strategie řízení nákladů, kde bylo zjištěno, že praktiky společnosti se opírají především o principy odpovědnostního účetnictví.

V další části práce byla pozornost věnována kalkulaci, kde byla provedena kalkulace na 1000 m<sup>2</sup> tapety způsobem, jaký společnost aplikuje. Pro kalkulaci společnost využívá kombinaci kusovníku materiálu a kapacitních norem.

Navazující kapitola se týkala rozpočtnictví. Zajímavé bylo používání přístupu Zero-Based Budgeting, kdy controller musí zdůvodnit výdaje, které chce přiřadit k jednotlivým úkonům. K ocenění nákladů se používá kombinace Zero-Based Budgeting a historických nákladů.

Saturaci výrobních strojů se společnost snaží udržet co nejbližší svému maximálnímu limitu. Na závěr byla pozornost zaměřena na stanovení odchylky mezi plánovanými a skutečnými hodnotami.

V návaznosti na literární rešerši a analýzy společnosti a jejich interních dokumentů se podařilo identifikovat několik nedostatků pro zlepšení. Nedostatky se týkaly motivace zaměstnanců pro větší zainteresovanost k výkonnosti, zpřesnění rozpočtování a kalkulace nákladů na středisku a modernizace controllingových softwarů. Následně se na identifikované nedostatky navrhly opatření pro odstranění nedostatků.



## SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

ALENA ČECHOVÁ, 2011. *Manažerské účetnictví*. 2. vydání. Brno: Computer Press. ISBN 978-80-251-2831-2.

ANDRLÍK, Břetislav, FORMANOVÁ, Lucie, DVOŘÁKOVÁ, Kristina a BASTLOVÁ, Veronika, 2022. *Finanční účetnictví podnikatelského sektoru: pohled teorie a praxe*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR. ISBN 978-80-7676-268-8.

BHIMANI, Alnoor; Charles T. HORNGREN; Srikant M. DATAR a Madhav V. RAJAN, 2019. *Management and cost accounting*. Seventh edition. Harlow, England London New York Boston San Francisco Toronto Sydney Dubai Singapore Hong Kong Tokyo Seoul Taipei New Delhi Cape Town São Paulo Mexico City Madrid Amsterdam Munich Paris Milan: Pearson. ISBN 978-1-292-23266-9.

BRAGG, Steven M. *Cost Accounting Fundamentals: Essential Concepts and Examples*. 7. vydání. Hoboken: Wiley, 2012. ISBN 978-1-62236-029-2.

BRIMSON, James A, 2000. *Driving Value Using Activity-Based Budgeting*. 1. vydání. New York: Wiley. ISBN 978-0-471-08631-4.

BUUS, Tomáš, 2009. Vhodný kalkulační vzorec s ohledem na rozhodování o ceně (transferové ceně) a maximalizaci hodnoty podniku. *Český finanční a účetní časopis*, roč. 4, č. 2, s. 33–45. ISSN 1802-2206. Dostupné z: <https://pdfs.semanticscholar.org/3e0e/ae3da8155f863250cca0357196ea2d0d550a.pdf>

ČECHOVÁ, Alena, 2011. *Manažerské účetnictví*. 2. aktualizované a rozšířené vydání. Brno: Computer Press. ISBN 978-80-251-2831-2.

DOPUCH, Nicholas, BIRNBERG, Jacob G. a DEMSKI, Joel, 1967. *An Extension of Standard Cost Variance Analysis*. The Accounting Review, roč. 42, č. 3, s. 526–536. ISSN 0001-4826. Dostupné z: <https://www.jstor.org/stable/243717>

DRURY, Colin, 2021. *Management and cost accounting*. Eleventh edition. Australia Brazil Canada Mexico Singapore United Kingdom United States: Cengage. ISBN 978-1-4737-7361-5.

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

HORNGREN, Charles T., SUNDEM, Gary L., STRATTON, William O, 2009. *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*. 13. vydání. Upper Saddle River, NJ: Pearson Prentice Hall. ISBN 978-0-13-612663-8.

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

LANDA, Martin. *Podnikové účetnictví*. 1. vydání. Ostrava: Key Publishing, 2014. ISBN 978-80-7418-219-8.

LANG, Helmut, 2005. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck. ISBN 80-7179-419-8.

LAZAR, Jaromír, 2012. *Manažerské účetnictví a controlling*. 1. vydání. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-247-4133-8.

MACÍK, Karel, 1996. *Moderní kalkulace nákladů*. 1. vydání. Praha: České vysoké učení technické. ISBN 80-01-01208-5.

MURINO, Teresa; NAVIGLIO, Giuseppe; ROMANO, Elpidio; GUERRA, Luigi; REVETRIA, Roberto; MOSCA, Roberto; CASSETTARI, Lucia C, 2012. *A World Class Manufacturing Implementation Model*. In: *Applied Mathematics in Electrical and Computer Engineering*. ISBN 978-1-61804-064-0. Dostupné z:

[https://www.researchgate.net/profile/Elpidio-Romano/publication/259308964\\_A\\_WORLD\\_CLASS\\_MANUFACTURING\\_IMPLEMENTATION\\_MODEL/links/541138220cf2f2b29a41226b/A-WORLD-CLASS-MANUFACTURING-IMPLEMENTATION-MODEL.pdf](https://www.researchgate.net/profile/Elpidio-Romano/publication/259308964_A_WORLD_CLASS_MANUFACTURING_IMPLEMENTATION_MODEL/links/541138220cf2f2b29a41226b/A-WORLD-CLASS-MANUFACTURING-IMPLEMENTATION-MODEL.pdf) Academia+1ResearchGate+1

POPESKO, Boris a Šárka PAPADAKI, 2016. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-247-5773-5.

SAINT-GOBAIN ADFORS. *ADFORS Europe* [online]. [cit. 2025-05-06]. Dostupné z: <https://eu.adfors.com/cs>

**SEZNAM OBRÁZKŮ**

|                                                                     |    |
|---------------------------------------------------------------------|----|
| Obrázek 1 Pojetí nákladů.....                                       | 16 |
| Obrázek 2 Tradiční kalkulační vzorec .....                          | 20 |
| Obrázek 3 Retrogradní kalkulační vzorec .....                       | 21 |
| Obrázek 4 Dynamická kalkulace .....                                 | 23 |
| Obrázek 5 Složení předmětu kalkulace .....                          | 24 |
| Obrázek 6 Proces sestavení rozpočtu.....                            | 31 |
| Obrázek 7 Vývoj společnosti v čase .....                            | 37 |
| Obrázek 8 Struktura společnosti .....                               | 38 |
| Obrázek 9 Obecná nákladová strategie.....                           | 43 |
| Obrázek 10 Standardní náklady a náklady pod marží .....             | 45 |
| Obrázek 11 Tarify středisek.....                                    | 49 |
| Obrázek 12 Položky kusovníku .....                                  | 49 |
| Obrázek 13 Náklady na kalkulační jednici .....                      | 49 |
| Obrázek 14 Vývoj saturace výrobní kapacity za posledních 6 let..... | 52 |
| Obrázek 15 Schvalovací proces .....                                 | 54 |

**SEZNAM TABULEK**

|                                         |    |
|-----------------------------------------|----|
| Tabulka 1 Activity-Based Budgeting..... | 30 |
| Tabulka 2 Agregovaná výsledovka.....    | 40 |