ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI
FAKULTA EKONOMICKÁ

Diplomová práce

Řízení podnikových procesů se zaměřením na optimalizaci nákladů firmy

Process Management Focused on Firms´ Costs Optimization

Bc. Dominik Pěček

Plzeň 2021

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

„Řízení podnikových procesů se zaměřením na optimalizaci nákladů firmy“

vypracoval samostatně pod odborným dohledem vedoucího diplomové práce za použití pramenů uvedených v přiložené bibliografii.

Plzeň dne 10. 5. 2021 *v. r. Dominik Pěček*

Rád bych poděkoval panu prof. Ing. Emilu Vacíkovi, PhD., za cenné rady a čas věnovaný vedení mé diplomové práce. Dále bych chtěl poděkovat hlavnímu ekonomovi společnosti LUKAS CZ spol. s r. o., panu Ing. Zdeňku Žaludovi, za poskytnutí veškerých informací potřebných k vypracování této diplomové práce.

Obsah

Úvod **7**

1 Představení společnosti LUKAS CZ spol. s r. o. **8**

1.1 Identifikační údaje společnosti 8

1.2 Historie společnosti 9

1.3 Nákup a odbyt společnosti 9

1.4 Výrobní a prodejní program 10

1.5 Organizační struktura LUKAS CZ 11

1.6 Výkonnost podniku v oboru 12

1.6.1 Ukazatele rentability v oboru a podniku 13

1.6.2 Ukazatele likvidity v oboru a podniku 14

1.6.3 Konkurenční prostředí 16

1.7 Rok 2020 17

1.8 Plány na rok 2021 17

2 Procesy v organizacích **19**

2.1 Proces a procesní tok 19

2.1.1 Účastníci procesu 20

2.2 Procesní řízení 20

2.3 Řízení procesů 21

2.4 Zlepšování procesů 22

2.5 Typy procesů 23

2.5.1 Referenční model organizace 23

2.6 Procesní uspořádání společnosti 25

2.6.1 Výrobní proces 26

2.6.2 Prodejní proces 27

2.7 Řízení a měření výkonnosti 28
2.7.1 Výkonnost procesů a její měření 29
2.7.2 KRI – metriky dosažených výsledků 29
2.7.3 KPI – klíčové ukazatele výkonnosti 30
2.7.4 Operativní řízení výkonnosti ve společnosti LUKAS CZ 31
3 Řízení a sledování nákladů ve společnosti 33
3.1 Pojetí nákladů 33
3.1.1 Finanční pojetí nákladů 34
3.1.2 Manažerské pojetí nákladů 34
3.2 Klasifikace nákladů 35
3.2.1 Druhové členění nákladů 35
3.2.2 Účelové členění nákladů 36
3.2.3 Kalkulační členění nákladů 38
3.3 Kalkulace nákladů 39
3.4 Řízení nákladů 40
3.5 Informační systém společnosti 41
3.6 Propojenost řízení nákladů s informačním systémem 41
3.7 Struktura nákladů 42
3.7.1 Struktura nákladů podniku 43
4 Optimalizace nástrojů pro řízení a hodnocení výkonnosti procesů 45
4.1 Activity Based Costing 45
4.2 Pojmy v ABC 46
4.3 Typy nákladů v ABC 46
4.4 Etapy tvorby ABC 47
4.4.1 1. etapa – korekce účetních dat 48
4.4.2 2. etapa – návrh aktivit a nákladových objektů 49

4.4.3 3. etapa – procesní nákladová analýza – ocenění aktivit....50
4.4.4 4. etapa – analýza aktivit....52
4.4.5 5. etapa – přiřazení nákladů aktivit nákladovým objektům....52
4.5 ABC/ABM....53
4.6 Aplikace metodiky ABC v organizaci LUKAS CZ....54
4.6.1 Úprava účetních dat....54
4.6.2 Definování aktivit a nákladových objektů....59
4.6.3 Procesní nákladová analýza....61
4.6.4 Analýza aktivit....62
4.6.5 Přiřazení nákladů aktivit nákladovým objektům....64
4.6.6 Porovnání podnikové kalkulace a kalkulace ABC....67
5 Optimalizační návrhy....70
5.1 Zavedení ABM....70
5.2 Controlling režijních nákladů....70
5.3 Metodologie Lean....72
5.4 Metoda kaizen....73
5.5 Systém totální produktivní údržby....74
Závěr....76
Seznam použitých zdrojů....77
Seznam tabulek....79
Seznam obrázků....80
Seznam použitých zkratek....81
Seznam příloh....82
Přílohy
Abstrakt
Abstract

Úvod

Vývoj v podnikové sféře je spojen se zlepšováním podnikových procesů na všech úrovních v podniku. Na společnosti jsou kladeny vysoké nároky ze strany zákazníků, které podporují rostoucí tlak na efektivitu, flexibilitu a kvalitu produktů a s tím spojených podnikových procesů.

Diplomová práce je složena z 5 tematických částí. Pro účely práce byl zvolen podnik LUKAS CZ spol. s r. o., který je představen v rámci první kapitoly, včetně přiblížení jeho historického vývoje, současné ekonomické situace v rámci oboru a výhled do dalších let činnosti. Pro analýzu současné ekonomické situace bude využito poměrových ukazatelů. V rámci druhé kapitoly bude představena procesní struktura společnosti včetně nejdůležitějších procesů v podniku. Součástí většiny podnikových procesů je také jejich hodnocení či sledování jejich výkonnosti vedoucími pracovníky podniku. Součástí kapitoly jsou podnikem stanovené klíčové ukazatele výkonnosti pro hlavní procesy, na jejichž základě se jednotlivé procesy hodnotí.

Další část práce se bude věnovat velmi důležitému finančnímu pojmu v podnikové sféře, a to nákladům. Kromě teoretického vymezení pojmů souvisejících s náklady budou celkové náklady podniku budou rozděleny a analyzovány podle různých typů a pohledů.

Předposlední kapitola práce se věnuje prozkoumání kalkulační metodiky ABC (Activity Based Costing). Poté bude zpracována kalkulace nákladů podle metodiky ABC, která spojuje příčiny vzniku nákladů a jejich účelné vynaložení pomocí aktivit. Poslední částí této kapitoly bude porovnání výsledků z metodiky ABC se současnou tradiční kalkulační metodou s přirážkami.

Pro účely práce jsou zvoleny 2 základní cíle. Prvním cílem je teoreticky probádat a vymezit procesní řízení podniků a řízení nákladů podniku, především metodiky ABC. Druhým cílem je aplikace metodiky ABC ve zvoleném podniku. Výsledky z této aplikace budou porovnány se stávajícím řízením nákladů a na základě případných zjištěných rozdílů a dalších skutečností budou sestaveny optimalizační návrhy, které by měly ve společnosti podporovat formu neustálého zlepšování procesů a tím i zvyšování efektivity výroby. Tyto optimalizační návrhy jsou součástí poslední kapitoly práce. Při snaze naplnit druhý cíl práce bude využito pozorování v rámci výrobního procesu podniku a také osobní komunikace s pracovníky na příslušných pozicích v podniku.

1 Představení společnosti LUKAS CZ spol. s r. o.

V první kapitole bude představena vybraná společnost, kterou je LUKAS CZ spol. s r. o. Bude přiblížen její vývoj v průběhu let, dále bude představen výrobní i prodejní sortiment společnosti a bude zpracována organizační struktura společnosti. Dále bude věnována pozornost výkonnosti společnosti v rámci oboru, ve kterém působí a v poslední řadě bude představen plán budoucího vývoje v následujících letech včetně zhodnocení roku 2020, který bude ovlivněn současnou globální pandemií stejně jako predikovaný vývoj.

Společnost LUKAS CZ je největším zaměstnavatel v obci Skalná na Chebsku. V průběhu posledních 5 let společnost zaměstnávala průměrně 233 pracovníků a dosahovala obratu přes 300 milionů Kč.

Podle kategorizace Evropské Unie týkající se SME (Small and Medium Enterprise) je možné společnost LUKAS CZ definovat jako střední podnik, jelikož zaměstnává méně než 250 zaměstnanců a její obrat nepřesáhl výši 50 mil. EUR. (Evropská unie, 2015)

1.1 Identifikační údaje společnosti

Tabulka 1 - Identifikační údaje společnosti

Obchodní název:	**LUKAS CZ spol. s r. o.**
Právní forma:	Společnost s ručením omezeným
Sídlo:	Tovární 478, 351 34 Skalná, okres Cheb
IČO:	18234372
Datum vzniku a zápisu:	8. 11. 1991
Předmět podnikání:	Nástrojářství, velkoobchod, specializovaný maloobchod
Základní kapitál:	100 000 Kč
Statutární orgán:	Olaf Heimann – jednatel, Thomas Polinski – jednatel Ing. Zdeněk Němec – prokurista
Společníci:	LUKAS-ERZETT Anlagengesellschaft GmbH & Co.KG, SRN

Zdroj: vlastní zpracování dle Justice.cz, 2020

V tabulce 1 jsou uvedeny základní informace o vybraném podniku, které jsou veřejně přístupné ve veřejném rejstříku.

1.2 Historie společnosti

Společnost LUKAS CZ spol. s r. o. je součástí mezinárodní společnosti LUKAS. Tato společnost byla založena bratry Lukasovými již ve 30. letech 20. století, konkrétně 1937. Podnik Lukas byl založen v Německu, ve městě Engelskirchen poblíž Kolína nad Rýnem. (Lukas-Erzett, 2020)

LUKAS se již v prvních letech své činnosti rapidně rozvíjel. Původně se podnik orientoval na výrobu brousicích a vrtacích nástrojů pro zubaře. Během 60. let 20. století je podnik přejmenován na LUKAS-ERZETT. V roce 2011 skupina LUKAS odkoupila firmu ROTTLUFF, která vyráběla řezací a brusné kotouče a od následujícího roku začala zajišťovat prodej řezacích i brousících kotoučů z vlastní výroby. (LUKAS CZ, 2020)

V roce 1991 byla zahájena výstavba výrobních, skladových a administrativních prostor ve městě Skalná, nedaleko okresního města Cheb. Skalná byla vybrána záměrně z hlediska blízkosti Německa. V tomto místě LUKAS CZ spol. s r. o. sídlí až do současnosti. V české části společnosti LUKAS je soustředěna výroba lamelových brousicích talířů, výroba lamelových brousicích vějířů, výroba brousicích vějířů z rouna a kombinovaných vějířů, výroba brousicích válců, výroba brousicích čepiček a výroba porézních kotoučů. Kromě výrobního závodu ve Skalné jsou součástí společnosti LUKAS-ERZETT 2 závody na území Německa, ve kterém byla společnost založena. V minulosti byl součástí společnosti také výrobní závod v Jihoafrické republice, kde byla ovšem výroba ukončena roku 2012. (Lukas-Erzett, 2020)

1.3 Nákup a odbyt společnosti

Do roku 2004 byla hlavním dodavatelem materiálu pro výrobu mateřská společnost. Přibližně 50 % produkce bylo v té době vyráběno formou aktivního zušlechťovacího styku, což znamená, že mateřská firma dodávala veškerý sortiment materiálu na objednané zakázky. V České republice se materiál přepracoval do finální podoby výrobku a fakturována byla pouze práce na tomto procesu. Pro druhou polovinu výroby byl materiál nakupován klasickou formou (průzkum a výběr dodavatelů). Jednalo se především o materiál na výrobu brousicích čepiček a na výrobu produktů určených

k tuzemskému prodeji. Změna tohoto postupu nastala právě v roce 2004 z důvodu vstupu České republiky do Evropské unie, kdy se zjednodušilo obchodování s členskými státy Evropské unie v důsledku eliminace celních bariér. (LUKAS CZ, 2020)

Roku 2004 začala společnost LUKAS CZ odebírat potřebné materiálové zdroje přímo od výrobců. Od mateřské společnosti nadále získává doplňkový materiál. Tímto krokem byl zrušen režim aktivního zušlechťovacího styku. Část materiálu je odebírána také v tuzemsku, kdy je o dodavatelích rozhodováno na základě testování a po pečlivém výběru. LUKAS CZ spol. s r. o. je výhradním zástupcem firem LUKAS-ERZETT a LESSMANN na českém trhu. Obchodní činnost na tuzemském trhu zajišťují 4 obchodní zástupci, z nichž jsou 3 externí a 1 interní. Obchodní zástupci působí také jako vyškolení poradci, kteří mohou zákazníkům poskytnout potřebné informace a na základě jejich potřeb doporučit vhodný produkt. Každý z obchodních zástupců má svůj přidělený region České republiky, ve kterém svou činnost provozuje. Česká republika je pro jednotlivé obchodní zástupce rozdělena následovně:

- moravská oblast,
- východočeská oblast,
- středočeská + severočeská oblast,
- západočeská oblast, kterou zastupuje interní obchodní zástupce. (LUKAS CZ, 2020)

1.4 Výrobní a prodejní program

Firma LUKAS CZ spol. s r. o. se zaměřuje na výrobu následujících produktů:

- **lamelové brousicí kotouče** – ploché nebo šikmé na nosiči z tvrzeného papíru, oceli, hliníku, plastu nebo sklolaminátu, průměry kotoučů jsou 115, 125, 150 nebo 178 mm,
- **brousicí a leštící vějíře** – průměry 40, 50, 60, 80 mm, šířka vějířů od 20 do 50 mm,
- **brousicí čepičky**,
- **brousicí válce**.

Všechny z uvedených produktů podniku jsou dostupné v různých provedeních podle typu a hrubosti zrna, případně brusné pásky nebo plsti. Pro lepší představu produktů slouží

obrázek 1, který zobrazuje různé druhy lamelových brousicích kotoučů vyráběných podnikem.

Obrázek 1 - Ukázka produktů společnosti

Zdroj: Katalog LUKAS CZ spol. s r. o., 2020

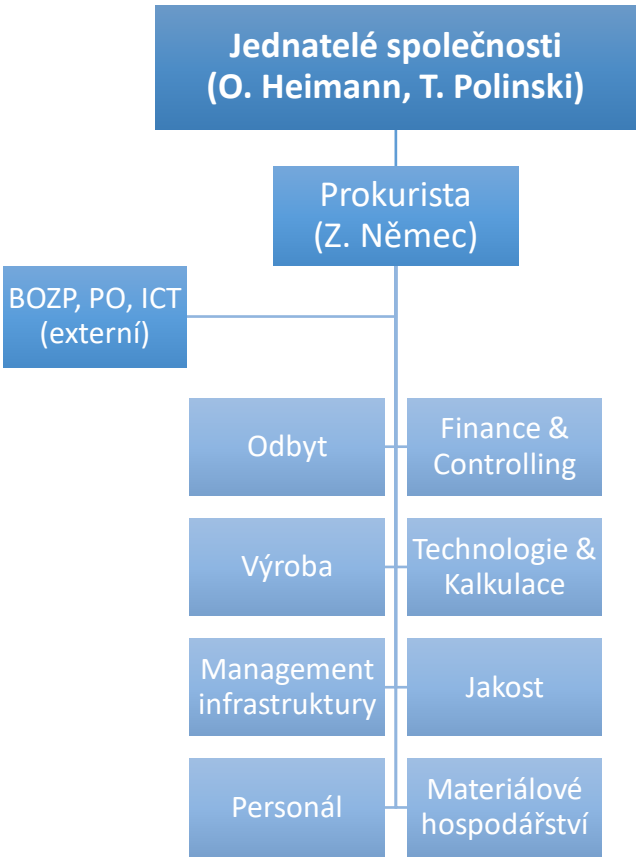
Dále se společnost zaměřuje na prodej zboží, které je dováženo z mateřské firmy z Německa. Tyto produkty podnik dostává na tuzemský trh skrze své obchodní zástupce napříč republikou. Mezi takové zboží se řadí například:

- **brousicí tělíska** – v různých tvarech, rozměrech i kvalitě na bázi korundu a karbidu křemíku,
- **brousicí listy** – samolepicí, na suchý zip či s mechanickým upevněním na podpěrný talíř,
- **lešticí tělíska a kotouče**,
- **diamantové kotouče a vrtací korunky**,
- **a jiné**.

1.5 Organizační struktura LUKAS CZ

V následujícím schématu jsou přehledně vyobrazeny vazby jednotlivých částí managementu společnosti LUKAS CZ. Pro lepší přehlednost jsou uvedeny pouze tři nejvyšší úrovně managementu.

Obrázek 2 - Organizační struktura společnosti



Zdroj: vlastní zpracování, 2021

Vedení společnosti tvoří jednatelé O. Heimann a T. Polinski, kteří jsou jednateli celé mezinárodní společnosti LUKAS-ERZETT. Jejich zastupujícím orgánem pro českou dceřinou společnost LUKAS CZ je prokurista Z. Němec. Prokurista je v nutných případech zastupován vedoucími pracovníky z oddělení financí a controllingu, odbytu či výroby. Společnost využívá externích firem a pracovníků v oblasti bezpečnosti práce, právních služeb (PO) a v oblasti informačních a komunikačních služeb (ICT). Další úroveň managementu se skládá z 8 oddělení, kdy se některé z nich dále člení na nižší stupně. Oblast odbytu se skládá z obchodního oddělení a obchodních zástupců. Oblast financí a controllingu se skládá z oblastí finančního účetnictví a mzdového účetnictví. Materiálové hospodářství se skládá z oblastí nákupu, řízení zakázek a skladu s logistikou.

1.6 Výkonnost podniku v oboru

Hlavní činností společnosti LUKAS CZ je výroba brusných kotoučů, čepiček, tělísek a jiných brousicích výrobků. Dle tohoto zaměření se společnost řadí v klasifikaci

ekonomických činnosti CZ-NACE do oboru 23.9, který nese název **Výroba brusiv a ostatních nekovových minerálních výrobků**. Pro analýzu výkonnosti společnosti v rámci uvedeného oboru bude využito ukazatelů rentability a likvidity v rámci posledních 5 let, ze kterých jsou dostupné výroční zprávy společnosti.

1.6.1 Ukazatele rentability v oboru a podniku

Tabulka 2 - Hodnoty ukazatelů rentability v rámci oboru CZ-NACE 23.9

Rok	2015	2016	2017	2018	2019*
ROE	15,08 %	15,41 %	15,62 %	15,41 %	13,63 %
ROA	13,48 %	14,06 %	13,57 %	13,55 %	12,18 %
ROS	11,49 %	13,14 %	11,47 %	10,95 %	9,79 %

Zdroj: Ministerstvo průmyslu a obchodu, 2020

Pozn.: v roce 2019 se jedná pouze o odhad MPO (Ministerstvo průmyslu a obchodu)

V tabulce 2 jsou zobrazeny hodnoty ukazatelů rentability v rámci oboru 23.9 výroba brusiv a ostatních nekovových minerálních výrobků. Konkrétně se jedná o rentabilitu vlastního kapitálu, rentabilitu aktiv a rentabilitu tržeb. Výpočet jednotlivých ukazatelů je převzat z metodiky ministerstva průmyslu a obchodu:

- ROE = VH za účetní období/Vlastní kapitál,
- ROA = EBIT/Aktiva,
- ROS = EBIT/Výnosy celkem (čistý obrat). (Ministerstvo průmyslu a obchodu, 2020)

Tabulka 3 - Ukazatele rentability společnosti LUKAS CZ

Rok	2015	2016	2017	2018	2019
ROE	12,32 %	6,86 %	4,91 %	3,76 %	7,15 %
ROA	13,60 %	6,99 %	5,15 %	3,72 %	5,54 %
ROS	7,14 %	4,16 %	3,17 %	2,39 %	3,50 %

Zdroj: vlastní zpracování, 2021

Podle výše uvedených vzorců byl proveden výpočet jednotlivých typů rentability za využití dostupných dat z účetních závěrek společnosti. Výsledky typů rentabilit jsou uvedeny v tabulce 3. Již na první pohled je možné konstatovat, že dosahované hodnoty

rentability jsou oproti hodnotám oboru výrazně nižší. Hodnoty všech typů rentability v průběhu let klesají, kromě posledního sledovaného roku. Důvody tohoto poklesu jsou následující.

Prvním důvodem pro klesající trend hodnot rentability je částečná změna sortimentu řezacích kotoučů, kdy v předchozích letech došlo ke snížení počtu nabízených druhů kotoučů. Dále se společnost zaměřovala na standardizaci prodeje. Snažila se ve sledovaném období snížit počet zakázek na nekatalogové výrobky, jelikož to pro podnik znamenalo vyšší náklady na jejich výrobu, a tedy i nižší marži.

Posledním, neméně podstatným důvodem, je odliv pracovní síly za hranice České republiky, konkrétně do Německa. To je dáno geografickou pozicí společnosti, která leží pouze 6 kilometrů od hranic s Německem, kam nezanedbatelná část regionu dojíždí za prací. Platy manuálních pracovníků jsou v regionu výrazně nižší ve srovnání s Německými podniky. Z tohoto důvodu se společnost již několik let potýká s problémem odlivu pracovníků za hranice. To v minulých letech vedlo k tlaku na růst mezd pracovníků pro udržení nastavené úrovně výroby. Mzdy ovšem rostly rychleji než objem produkce, a to přispělo ke snížení rentability.

I přes všechny výše uvedené důvody dosahuje společnost LUKAS CZ výrazně nižších hodnot jednotlivých typů rentabilit, než je průměr oboru výroby brusiv a ostatních nekovových minerálních výrobků. Proto by se společnost měla v následujících obdobích zaměřit na zvýšení hodnot těchto poměrových ukazatelů.

1.6.2 Ukazatele likvidity v oboru a podniku

V oblasti likvidity jsou dosažené hodnoty v rámci oboru výroba brusiv a ostatních nekovových minerálních výrobků dle Ministerstva průmyslu a obchodu zaznamenány v tabulce 4.

Tabulka 4 – Hodnoty ukazatelů likvidity v rámci oboru CZ-NACE 23.9

Rok	2015	2016	2017	2018	2019*
Likvidita 3. stupně	2,63	3,03	2,55	2,79	2,80
Likvidita 2. stupně	2,05	2,34	1,94	2,07	2,09
Likvidita 1. stupně	0,83	0,84	0,72	0,80	0,80

Zdroj: Ministerstvo průmyslu a obchodu, 2020

Pozn.: v roce 2019 se jedná pouze o odhad MPO

Pro jednotlivé stupně likvidity jsou obecně doporučovány mírně odlišné hodnoty. Pro běžnou likviditu neboli likviditu 3. stupně se doporučuje rozmezí 1,5-2,5. Pro pohotovou likviditu neboli likviditu 2. stupně jsou doporučeny hodnoty mezi 1-1,5 a pro okamžitou likviditu (1. stupně) je doporučeno rozmezí 0,2-0,5. Na první pohled je patrné, že dosahované hodnoty likvidity v rámci oboru jsou vyšší než doporučené rozmezí. (Febmat, 2016)

Pro jednotlivé typy likvidity byly opět využity vzorce uvedené v metodice Ministerstva průmyslu a obchodu:

- L3 = oběžná aktiva/(krátkodobé závazky + krátkodobé bankovní úvěry a výpomoci)
- L2 = (dlouhodobé pohledávky + krátkodobé pohledávky + krátkodobý finanční majetek)/(krátkodobé závazky + krátkodobé bankovní úvěry a výpomoci)
- L1 = Krátkodobý finanční majetek/(krátkodobé závazky + krátkodobé bankovní úvěry a výpomoci) (Ministerstvo průmyslu a obchodu, 2020)

Tabulka 5 - Ukazatele likvidity společnosti LUKAS CZ

Rok	**2015**	**2016**	**2017**	**2018**	**2019**
Likvidita 3. stupně	7,82	7,43	6,23	1,96	2,90
Likvidita 2. stupně	3,05	2,25	2,27	1,06	0,52
Likvidita 1. stupně	1,98	0,89	0,53	0,29	0,19

Zdroj: vlastní zpracování, 2021

V tabulce 5 jsou vypočtené hodnoty jednotlivých stupňů likvidity společnosti LUKAS CZ. Při porovnání s hodnotami dosahovanými v rámci oboru výroba brusiv a ostatních nekovových minerálních výrobků lze konstatovat, že likvidita 3. stupně v podniku je kromě posledních dvou let velmi odchýlená od oborových hodnot. Nejvíce se hodnotám dosahovaným v oboru blíží pohotová likvidita podniku, ovšem kromě posledního roku, kdy poklesla výrazně pod hodnoty v rámci oboru. V rámci okamžité likvidity je podnik kromě prvních dvou let sledovaného období pod hodnotami dosahovanými v oboru, ovšem právě v těchto letech se okamžitá likvidita podniku nejvíce blíží doporučenému intervalu.

1.6.3 Konkurenční prostředí

Společnost ve svém oboru registruje mnoho firem zabývající se výrobou obdobných brousicích předmětů. Většina z těchto společností je ovšem zahraniční a na tuzemský trh své výrobky pouze distribuují. Mezi nejvýznamnější zahraniční společnosti, které se pohybují ve stejném oboru patří:

- HERMES Schleifmittel GmbH & Co. KG,
- Rhodius Schleifwerkzeuge GmbH & Co KG,
- Pferd, Inc.,
- Tyrolit.

Uvedené společnosti sídlí v Německu, kromě společnosti Tyrolit, která má sídlo v Rakousku. Na tuzemském trhu se většinou tyto firmy prezentují pomocí distributorů. Z čistě českých společností, které jsou konkurenty společnosti LUKAS CZ lze vyjmenovat například BRUSIVO spol. s r. o. a SKDS s. r. o. U společnosti SKDS není dostupná účetní závěrka z posledních 5 let, tudíž je s touto firmou složité porovnání.

Tabulka 6 - Hospodaření společnosti 2015-2019 v tis. Kč

Rok	2015	2016	2017	2018	2019
Tržby za prodej výrobků	298 174	311 855	311 334	338 018	320 255
Tržby za prodej zboží	56 881	58 862	55 269	52 791	44 635
EAT	20 936	12 512	9 424	7 488	10 392

Zdroj: vlastní zpracování dle Justice.cz, 2020

V tabulce 6 jsou zaznamenány dosažené tržby za prodej výrobků, tržby za prodej zboží a výsledek hospodaření po zdanění v posledních 5 letech. Společnost LUKAS CZ také ve sledovaném období stabilně dosahuje čistého zisku, který sice od 2016 klesá, ale v posledním roce se již opět zvyšuje. Při porovnání s konkurenční společností BRUSIVO spol. s r. o. z dat účetních závěrek lze zjistit, že společnost LUKAS CZ dosahuje zhruba dvakrát vyšších tržeb za prodej vlastních výrobků. Nicméně porovnání s ostatními konkurenčními společnostmi, které jsou převážně zahraniční je obtížné.

1.7 Rok 2020

Z informací obsažených ve výroční zprávě vyplývá, že se firma LUKAS CZ spol. s r. o. chtěla v roce 2020 zaměřit na výměnu zařízení využívaných ve výrobních prostorách společnosti. Jedná se o několik pecí, které jsou používány při výrobě brousicích čepiček. Brousicích lamelových talířů apod. Dalším záměrem byla výměna osvětlení celého výrobního prostoru. Tato výměna si klade za cíl snížit energetickou náročnost výroby a samotného provozu. Tento projekt je spolufinancován Ministerstvem průmyslu a obchodu a Evropskou unií, konkrétně Evropským fondem pro regionální rozvoj. Celkový investiční výdaj byl predikován na 4,2 milionů Kč. Dále se společnost chtěla zaměřit na optimalizaci vnitropodnikových procesů. V neposlední řadě se společnost v roce 2020 plánovala zaměřit na audit ISO a opětovné získání certifikátu systému řízení jakosti. (LUKAS CZ, 2020)

Rok 2020 byl ovšem výrazně ovlivněn globální pandemií Covid-19. V roce 2020 se společnost dostala do zcela nových situací, ovlivněných právě zmíněnou globální pandemií. V rámci činnosti podniku bylo nutné přijmout určitá opatření, aby nebylo ohroženo zdraví zaměstnanců podniku a výroba mohla v omezeném režimu dále probíhat.

Přesto je možné vyhodnotit uvedené záměry z výroční zprávy z roku 2019. Výměna osvětlení v rámci výrobních prostor organizace proběhla v celém rozsahu v průběhu roku bez potíží. V příštích letech se ukáže, zda tento krok vedl ke snížení energetické náročnosti výroby a zda v této oblasti dosáhne organizace úspory. V průběhu roku 2020 došlo také k plánovanému auditu ISO a s tím spojené opětovné získání certifikátu v rámci systému řízení jakosti, který podnik obdržel.

V ekonomické oblasti došlo k mírnému poklesu tržeb za prodané výrobky a zboží. Společnost dosáhla v roce 2020 tržeb ve výši 310 496 tis. Kč. Pokles oproti roku 2020 je ve výši 3 %, což je vzhledem k mimořádné situaci zanedbatelný rozdíl. Naopak oproti předcházejícím rokům vzrostla nemocnost zaměstnanců, a to zhruba o 1-1,5 %.

1.8 Plány na rok 2021

Co se týče roku 2021 jsou plány společnosti LUKAS CZ ovlivněny globální pandemií nemoci Covid-19. Společnost se chystá v roce na kompletní rekonstrukci elektrického vedení v rámci areálu podniku. Tento plán by se měl uskutečnit bez ohledu na pandemickou situaci. Dalším takovým plánem je nákup 3D tiskárny, která by byla

využitelná mimo jiné pro vytváření drobných náhradních dílů pro výrobní zařízení podniku.

V oblasti finančního plánování je predikce roku 2021 přímo závislá na pandemické situaci. Společnost má pro tento rok nastavené dva plány, konkrétně lze tyto plány specifikovat jako optimistickou a pesimistickou variantu. Optimistická varianta počítá s větším rozvolněním v rámci prvního pololetí roku 2021. V takovém případě společnost LUKAS CZ predikuje nárůst tržeb o 10 % oproti roku 2020. Pesimistická varianta plánu pro rok 2021 nepočítá s dostatečným rozvolněním a v takovém scénáři společnost predikuje dosažení podobných hodnot výnosů jako v předcházejícím roku. Počítá se pouze s odchylkou 3 %.

V dalších obdobích je hlavním cílem podniku udržet vybudovanou stabilní pozici v regionu a v závislosti na vývoji nejen hospodaření podniku, ale celé ekonomické situace případně rozšiřovat své aktivity.

2 Procesy v organizacích

Procesy obklopují lidský život každý den, a to nejen v pracovním prostředí. Člověk si jejich přítomnost častokrát ani neuvědomuje. Jedná se například o vzdělávací proces či výrobní procesy, které jsou součástí většiny podniků. Tato kapitola bude zaměřena na definici samotného procesu, procesního řízení, řízení procesů či dělení procesů. Druhá část kapitoly se bude soustředit na procesní uspořádání organizace LUKAS CZ, představení nejdůležitějších procesů organizace a na řízení výkonnosti procesů organizace na operativní úrovni.

2.1 Proces a procesní tok

Podle Svozilové (2011, s. 14) lze proces definovat jako „*sled logicky souvisejících činností, při nichž je aplikováno působení obsluhujícího personálu, a to jak intelektuální, tak manuální, na postupně vznikající předmět nebo službu, která má přinést nějakou hodnotu pro zamýšleného uživatele – zákazníka procesu.*“

Řepa (2012, s. 15) definuje podnikový proces jako „*objektivně přirozenou posloupnost činností, konaných s úmyslem dosažení daného cíle v objektivně daných podmínkách.*“

Nejvíce se autor ztotožňuje s definicí Petříka (2007, s. 177), která **proces** popisuje jako „*časově ohraničený sled opakujících se aktivit či činností vznikajících při reálném fungování firmy, má svůj definovaný začátek a konec, svého nositele, vlastníka a také konečného uživatele, jemuž je poskytována přidaná hodnota.*“

Procesní tok je poté možné chápat jako „*sled kroků, který představuje postupně rozvíjející se proces, zapojuje do spolupráce alespoň dvě osoby a vytváří určitou hodnotu pro zákazníka, jemuž má sloužit, nebo příspěvek pro podnik, v němž se uskutečňuje.*“ (Svozilová, 2011, s. 15)

Většina procesních toků by měla mít začátek i konec v interním prostředí dané organizace. V poslední době se objevují situace, kdy jsou procesní toky provázány s okolním prostředím, a to oběma směry, jak z organizace (k zákazníkovi), tak do organizace (k dodavatelům). Procesní toky mohou mít mezi sebou přímou souvislost a navazovat na sebe, to znamená, že krok, který bude následovat je závislý na dokončení kroku předcházejícího. (Svozilová, 2011)

2.1.1 Účastníci procesu

Veškeré procesy probíhají za účasti fyzických osob. To se týká i těch procesů, které jsou plně automatizované, jelikož i takové procesy vyžadují pozornost dohlížejících osob či koordinátorů. Jednotliví účastníci procesu mají různé specifické role, rozdílný vztah k procesu, rozdílné znalosti či rozsah odpovědnosti za proces. Dle všech těchto charakteristik lze účastníky procesu dělit na následující základní kategorie:

- **zákazník** – je to osoba, která má potřebu či požadavek, který je možné zajistit určitým hmotným nebo nehmotným produktem, službou či kombinací těchto položek,
- **dodavatel** – osoba, která zajišťuje vstupy, které jsou pro proces nezbytné k zajištění produktu či služby, kterou si zákazníci žádají,
- **vlastník** – vlastníkem procesu je samotný podnik, který vlastní zdroje a zajišťuje jejich přeměnu na výstupy. Dále se vlastník procesu snaží zabezpečit zkvalitnění vytvářených výstupů tak, aby se přizpůsobovaly potřebám zákazníků a společnost tak získala výhodu před konkurencí,
- **manažer** – jedná se o osobu, která je zodpovědná za dosažený výsledek procesu, a to jak výkonností, tak kvalitativní. (Svozilová, 2011)

V procesech zajisté vystupuje mnoho dalších typů účastníků, ale za ty nejdůležitější a nejčastěji se vyskytující považuje autor výše uvedené.

2.2 Procesní řízení

Pod pojmem **procesní řízení** si lze představit řízení společnosti, při kterém hrají nejdůležitější roli právě podnikové procesy. (Řepa, 2012)

Prioritou procesního řízení je proces bez ohledu na organizační strukturu. Procesní řízení také klade velký důraz na zákazníka procesu a pracovníka, který za celý průběh procesu odpovídá. V případě, že proces nepřináší žádnou hodnotu pro zákazníka nebo pro jiný proces v organizace, neměl by takový proces probíhat. Cílem procesního řízení je zlepšovat především **celkový přínos pro zákazníka**. Dále pomáhá zvýšit efektivnost společnosti, a to hlavně odstraněním zbytečných procesů nebo zjednodušením procesů. Pokud má být procesní řízení účinné, je nutné, aby bylo součástí organizační kultury a přístup managementu společnosti bude odpovídající jeho důležitosti. (ManagementMania, 2019)

Procesní řízení nahlíží na organizaci jako na soubor procesů, které při jejím chodu probíhají. Určuje také odpovědnost za správné fungování jednotlivých procesů jejím vlastníkům a snaží se tyto procesy efektivně řídit pro zajištění nejvyšší možné přidané hodnoty pro zákazníka. Přidanou hodnotu lze chápat jako něco, co uspokojuje zákazníkovu potřebu a je za tuto hodnotu ochoten zaplatit. Přidanou hodnotu vytváří primární (hlavní či core) procesy, podpůrné procesy většinou přidanou hodnotu nevytváří, pouze podporují správnou činnost procesů primárních. (Staněk, 2003)

2.3 Řízení procesů

Pojem řízení procesů je možné představit jako činnosti pro identifikaci, popis, měření, hodnocení a zlepšování procesů s využitím nejrůznějších znalostí, metod, nástrojů, schopností apod. Organizace se snaží procesy řídit z důvodu jejich zlepšení a schopnosti efektivně splnit potřeby svých zákazníků. Řízením procesů je tedy možné rozumět každodenní korigování či usměrňování procesních toků, kontroly kvality a výkonnosti, hodnocení dosažených výsledků v porovnání s plánovanými výsledky apod. (Svozilová, 2011)

U všech procesů, které lze v podnikatelském prostředí vypozorovat je nutné, aby je někdo prováděl, někdo je řídil, někdo za ně nesl zodpovědnost. U některých procesů je možné, že budou jednotlivé úkony splývat a bude je vykonávat stejná osoba. Jednou z možností, jak zabezpečit řízení procesů je vytvoření matice RASCI, což je možné vyložit jako **matici odpovědnosti**. V této matici je důkladně sepsáno, kdo proces vykonává, kdo ho řídí, kdo bude zajišťovat kontrolu a kdo bude o celém průběhu informován. Jednotlivá písmena akronymu znamenají následující:

- **Responsible** – kdo za průběh procesu nese zodpovědnost,
- **Accountable** (či **Approver**) – kdo nese zodpovědnost za celý proces (úkol),
- **Support** – kdo poskytuje v průběhu procesu podporu,
- **Consulted** – kdo může v průběhu procesu konzultovat či poskytnout radu,
- **Informed** – kdo má být o postupu procesu nebo rozhodnutích informován. (Januška, 2018)

2.4 Zlepšování procesů

Pro přežití a posunutí podniku v tržním prostředí je zlepšování podnikových procesů nezbytné. Tento impuls pro zlepšování přichází ze strany zákazníků, kteří pro svou spotřebu žádají stále lepší a lepší produkty či služby. Zákazník se totiž v případě, že jeho nároky nejsou uspokojeny může obrátit ke konkurenčním podnikům a jejich produktům. Právě tlak, který je spojený s konkurenčním prostředím hraje důležitou roli při snaze zlepšit stávající procesy. (Řepa, 2007)

Velké množství podniků se snaží v průběhů své činnosti vylepšovat procesí formou jejich **průběžného zlepšování**. Přístup průběžného zlepšování je založen na správném porozumění stávajícího procesu a na jeho měření, z čehož manažeři získají podněty pro zlepšování těchto procesů. Postup průběžného zlepšování procesů je možné popsat pomocí 5 základních kroků, které jsou následující:

- popis současného stavu procesu,
- stanovení sledovaných metrik,
- sledování provozu procesu,
- měření provozu procesu,
- návrh a implementace zlepšení. (Řepa, 2007)

Druhým typem zlepšení procesů je tzv. **reengineering** podnikových procesů (z angl. **Business Process Reengineering**). Tento přístup je velmi odlišný od přirozeného průběžného zlepšování podnikových procesů. V extrémním případě reengineering vyhodnocuje stávající podnikové procesy jako naprosto nevyhovující pro podnik a je třeba je od základů změnit. Tento typ změny procesů umožňuje designerům procesů opustit současnou podobu procesů a zaměřit se pouze na vývoj procesů nových, které jsou následně v podniku implementovány. Reengineering se opět skládá z 5 fází, které jsou ovšem odlišné a jsou to:

- definice rozsahu projektu,
- analýza potřeb a možností,
- vytvoření soustavy procesů,
- naplánování přechodu,
- implementace. (Řepa, 2007)

Oba uvedené přístupy ke změnám procesů nelze kombinovat. Důvodem je, že průběžné zlepšování podnikových procesů respektuje současnou podobu procesů a pouze se snaží tyto procesy posouvat na vyšší úroveň. Na druhou stranu reengineering staví „na zelené louce“, což znamená, že celý proces, či procesy mění od jejich základu a změna je radikální. Rozdíl je také v rozsahu změny u jednotlivých přístupů. (Řepa, 2007)

2.5 Typy procesů

Existuje mnoho způsobů, jak lze rozdělovat podnikové procesy. Jedním z nejčastěji používaných rozdělení je rozdělení podle hodnoty přidané pro zákazníka. Dle tohoto rozdělení lze procesy členit na:

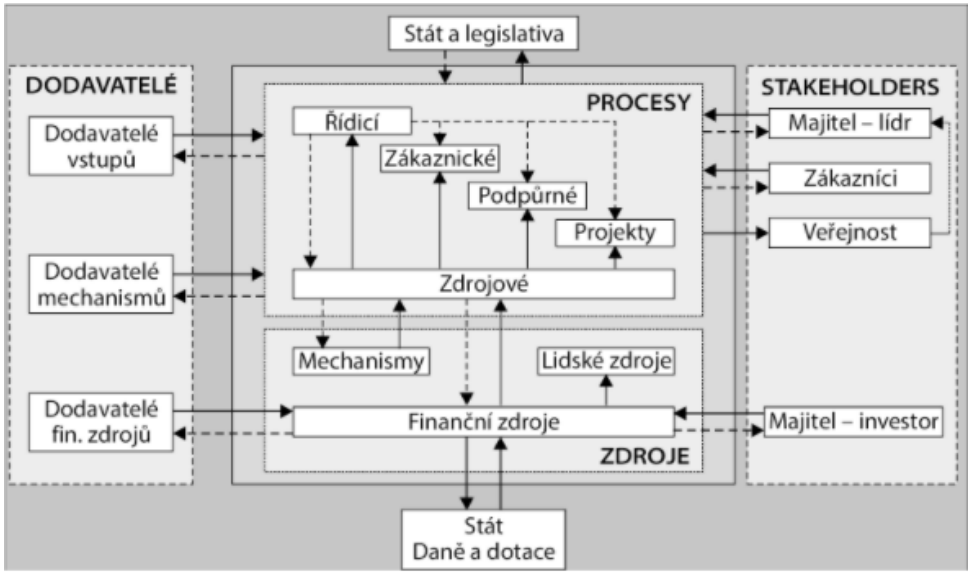
- **Hlavní procesy** – jedná se o procesy, které jsou vztažené k zákazníkovi, pro kterého vytvářejí přidanou hodnotu.
- **Řídící procesy** – v některých publikacích je tato skupina procesů řazena mezi podpůrné procesy. Od podpůrných procesů je možné je odlišit tím, že řídící procesy jsou obvykle spjaty s celkových chodem společnosti.
- **Podpůrné procesy** – jsou to procesy, které podporují průběh ostatních procesů a činností a zajišťují chod podniku. jedná se o mnoho procesů, které nesouvisejí přímo s výrobou, ale musí být uskutečněny, aby výrobní nebo jiný hlavní proces mohl bezchybně proběhnout. (Januška, 2018)

2.5.1 Referenční model organizace

Referenční model organizace je možné využít při vytváření celkové procesní mapy podniku. Vychází z obvykle objevujících se typů procesů v organizaci. Dále zachycuje vazby procesů na okolí organizace, které jsou pro její fungování podstatné. (Fišer, 2014)

Schéma na obrázku 3 zobrazuje firemní procesy, včetně zdrojů, které do procesů vstupují (levá strana) a zájmových skupin, které organizace svými výstupy obsluhuje (pravá strana). (Fišer, 2014)

Obrázek 3 - Referenční procesní model



Zdroj: Fišer, 2014, s. 52

Procesy, které se vyskytují v referenčním modelu a také v organizaci lze rozdělovat do pěti následujících skupin:

1. **Zákaznické procesy** – Jedná se o procesy, které uspokojují potřeby zákazníků a přinášejí organizaci finanční zdroje na další provoz. Jde o hlavní, primární procesy vykonávané organizací.
2. **Řídicí procesy** – Výstupem řídicích procesů jsou dlouhodobé plány, které určují směr vývoje organizace, její organizaci i krátkodobé zásahy do vývoje. To znamená, že do řídicích procesů zařazujeme složky strategického, taktického i operativního řízení. Dále do této skupiny procesů patří nezávislý monitoring, hodnocení či poskytnutí zpětné vazby k výkonnosti podniku – controlling.
3. **Podpůrné procesy** – V této skupině se nacházejí procesy, které zajišťují převážně obslužné funkce, jako je například účetnictví, daně, statistika a jiné.
4. **Projekty** – Do projektů je možné z tohoto hlediska zařadit ty procesy, které jsou organizací vykonány pouze jednorázově. Vyžadují jiný přístup v řízení než jiné procesy. Projekty se v modelu vyskytují, protože jsou financovány ze stejných zdrojů jako ostatní procesy, proto je nutné dosáhnout vzájemné koordinace.
5. **Zdrojové procesy** – Procesy z této skupiny se zabývají firemními zdroji. Pro organizaci jsou důležité tři klíčové oblasti správy a rozvoje zdrojů, a to lidské zdroje, finanční zdroje a zdroje informační a komunikační. (Fišer, 2014)

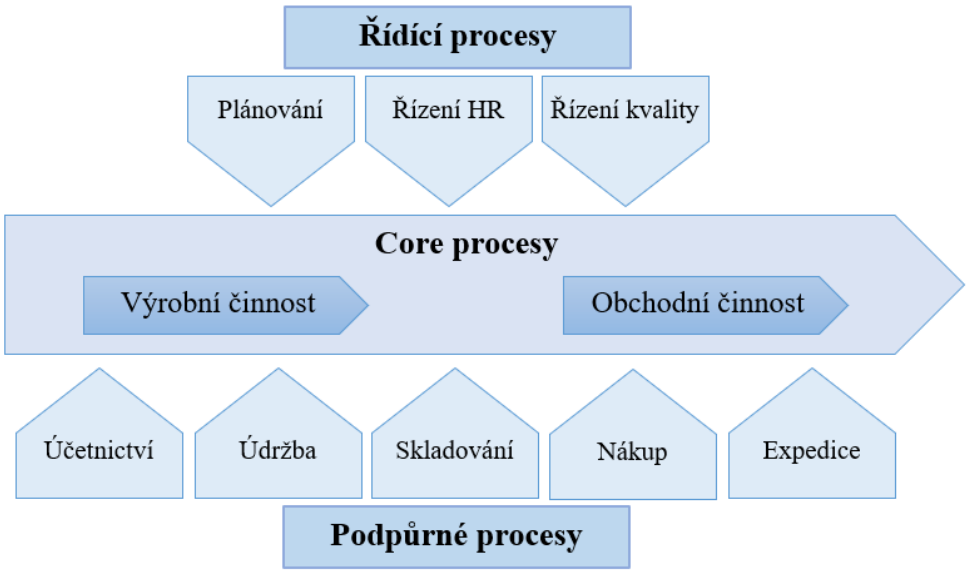
Referenční model firmy je možné využívat nejen při návrhu architektury a vymezování organizačních procesů pro zpracování procesní mapy, ale také pro diagnózu stavu organizace. Při sestavení modelu je možné identifikovat oblasti, které v organizaci způsobují problémy a zaměřit se na procesy, které vyžadují zlepšení. (Fišer, 2014)

Referenční model organizace je mírně odlišným pohledem na dělení podnikových procesů organizace. Autor se nejvíce ztotožňuje s dělením procesů na hlavní, řídící a podpůrné, tak jak uvádí např. Januška (2018).

2.6 Procesní uspořádání společnosti

Pro znázornění procesního uspořádání společnosti bude využito tří typů procesů. Jedná se o procesy hlavní neboli core, podpůrné procesy a řídící procesy.

Obrázek 4 - Procesní mapa společnosti



Zdroj: vlastní zpracování, 2021

Jednotlivé procesy v daných kategoriích (hlavní, podpůrné a řídící) jsou znázorněny na obrázku 4. Mezi hlavní a klíčové procesy organizace LUKAS CZ lze zařadit **výrobní proces** a **prodejní proces**. Tyto procesy jsou pro činnost společnosti stěžejní a budou podrobně znázorněny dále v této kapitole.

Velice důležitým procesem v kategorii řídících procesů je **plánování**. Proces plánování se skládá ze strategických plánů vývoje organizace jako celku, ale také z taktických a operativních plánů výroby či kalkulací cen pro jednotlivé typy produktů. Dalším procesem v této kategorii je proces **řízení lidských zdrojů** (HR – Human

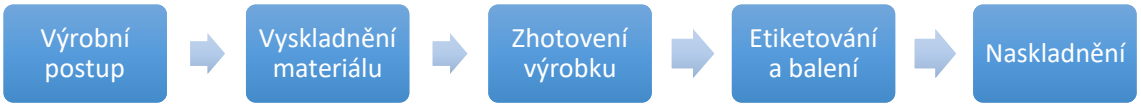
Resources), kdy je stěžejní získat pro organizaci kvalitní pracovníky s požadovanými vlastnostmi a dovednostmi. Poslední procesem v kategorii řídících procesů je proces **řízení kvality**. Tento proces se snaží zajistit požadovanou kvalitu produkovaných výrobků, ale také kvalitu probíhajících podnikových procesů.

Podpůrné procesy, které napomáhají správnému průběhu hlavním procesům jsou v organizaci rozděleny na **účetnictví**, **údržbu**, **skladování**, **nákup** a **expedici**. Nejdůležitějším podpůrným procesem je zajisté proces nákupu, který zajišťuje potřebné zdroje pro výrobní proces společnosti. Skladovací proces je částečně řešen formou outsourcingu u nejmenované společnosti na západě České republiky, kde společnost LUKAS CZ využívá prostory pro skladování určitých typů materiálu pro výrobu. Průměrně se jedná o 25 až 30 % výrobního materiálu, který je uskladněn v externím skladu. Dalším podpůrným procesem, který je společností řešen formou outsourcingu je proces expedice. Další podpůrné procesy (účetnictví, údržba, nákup a větší část skladování) jsou již v kompetenci daných středisek podniku.

2.6.1 Výrobní proces

Z hlediska činnosti podniku je nejdůležitějším procesem **výrobní proces**. Společnost LUKAS CZ vyrábí velké množství různých produktů s různými vlastnostmi, které již byly uvedeny v první kapitole. Výrobky se dají rozčlenit do tří skupin, které odpovídají také umístění jednotlivých částí výroby v rámci výrobních prostor. Konkrétně se jedná o skupinu Výroba I, kam lze zařadit výrobu vějířů a válců, Výroba II, kde jsou produkovány brousicí lamelové talíře (manuální i automatické výroby) a Výroba III, kam se řadí brousicí čepičky. Výrobní proces lze pro tyto tři typy shrnout jedním znázorněním, který lze vidět na obrázku 5.

Obrázek 5 - Výrobní proces



Zdroj: vlastní zpracování, 2021

Výrobní proces se ve všech uvedených úsecích výroby shoduje. Proces vždy začíná sestavením výrobního postupu. Impulsem pro zhotovení výrobního postupu je objednávka ze strany mateřské organizace nebo dotaz ze strany obchodního oddělení

v čase obdržení objednávky od zákazníka. Výrobní postup v papírové podobě vždy prochází celým procesem výroby společně s materiálem či rozpracovaným nebo hotovým produktem. Na základě výrobního postupu se ve skladu materiálu připraví potřebný materiál a ten se přesune do výrobní části podniku.

Zhotovení výrobku se skládá ze dvou činností. Tou první je sestavení polotovaru pomocí výrobního stroje či manuální práce zaměstnanců, což se odvíjí od druhu výrobku, který je potřeba zhotovit. Druhou částí této fáze procesu je zatuhnutí použitého lepidla v produktu za pomoci speciálních pecí. Tato část procesu je časově náročná. Po zatuhnutí výrobků následuje jejich etiketování a balení do snadno uskladnitelných obalů a ty se následně přesunou do skladu hotových výrobků. Tímto krokem je výrobní proces ukončen.

V každém dílčím kroku výrobního procesu se spotřebovaný materiál zapíše do podnikového informačního systému pověřenou osobou. To znamená, že v oddělení skladu hotových výrobků nelze produkci naskladnit, pokud ještě nebyla tato produkce v oddělení balení zapsána do podnikového informačního systému. V průběhu výrobního procesu je také průběžné kontrolována správnost zapsaných údajů v souvislosti se skutečným pohybem materiálu či výrobků.

2.6.2 Prodejní proces

Druhým hlavním procesem v organizaci je proces prodeje zhotovených výrobků. V případě prodejního procesu je nutné rozlišit, zda se jedná o prodej výrobků do mateřského podniku LUKAS-ERZETT nebo zda se jedná o tuzemský prodej. V případě prodejního procesu v tuzemsku je procesní tok jednotlivých činností znázorněn na následujícím schématu.

Obrázek 6 - Prodejní proces

Zdroj: vlastní zpracování, 2021

Prodejní proces v tuzemském prostředí je zahájen poptávkou ze strany zákazníka. Ta je obvykle prováděna pomocí telefonu či emailu na základě komunikace zákazníka

s obchodními zástupci. Z obchodního oddělení se na základě poptávky vytvoří nabídka, která obsahuje produkty odpovídající požadavkům jednotlivých zákazníků. Nabídku je možné vygenerovat automaticky pomocí podnikového systému Microsoft Dynamics NAV. Následně se vytvořená nabídka poptávaných produktů zašle zákazníkovi.

Zákazník na nabídku obvykle reaguje v několika následujících dnech a zašle obchodnímu oddělení email s již konkrétní objednávkou. Zaměstnanci obchodního úseku objednávku zpracují, vytvoří se zakázka a předají pokyny o její kompletaci pracovníkům skladu hotových výrobků.

Prodejní proces v případě prodeje produkce mateřské společnosti je na rozdíl od tuzemského prodeje zkrácený o některé činnosti. Konkrétně se jedná o činnosti na začátku procesu, tedy poptávku a zaslání nabídky. Tento proces začíná až objednávkou ze strany mateřské společnosti, jelikož o veškerých produktech mají povědomí a nabídku zasílat nepožadují. Další činnosti, jako je příprava zboží, jeho kompletace a následné vystavení faktury při odeslání objednávky jsou již totožné.

2.7 Řízení a měření výkonnosti

Termín **výkonnost** je často užívaný v každodenním životě v různých oborech a odvětvích. O výkonnosti je možné hovořit v rámci podnikových procesů, ale také například ve sportu či jiných oborech. Samotný termín výkonnost je možné definovat jako charakteristiku či průběh vykonávání činnosti určitým subjektem v porovnání s referenčním způsobem průběhu této činnosti. Předpokladem pro tuto charakteristiku je právě schopnost porovnávat reálný jev s referenčním na základě určitých kritérií. (Wagner, 2009)

Jedním z hlavních a nejvíce rozšířených měřítek výkonnosti je výsledek hospodaření. Výpočet samotného výsledku hospodaření je známý a jedná se o rozdíl výnosů a nákladů podniku. Wagner (2009) výsledek hospodaření charakterizuje jako poměření prospěchu a oběti spojených s činností podniku. Výsledek hospodaření se ovšem setkává i s kritikou v oblasti měření výkonnosti, která se týká např. faktu, že výsledek hospodaření neodráží vývoj peněžních toků nebo využívání účetních dat, které nemusí vždy přesně odpovídat realitě. Z těchto, ale i dalších důvodů se pro měření výkonnosti využívá většinou širší řada ukazatelů. Těmi jsou např. ukazatele rentability, které poměřují dosaženou úroveň výsledku hospodaření a hodnotu aktiv, vlastního kapitálu, obratu a dalších složek

účetních výkazů, tak jak bylo zpracováno v první kapitole. Dalším měřítkem, které je možné využít, je ukazatel EVA (Economic Value Added) – ekonomická přidaná hodnota. Toto měřítko je využíváno primárně investory společností. (Wagner, 2009)

2.7.1 Výkonnost procesů a její měření

Výkonnost lze charakterizovat jako míru výsledků, kterou dosahují jednotliví pracovníci, pracovní skupiny, celá organizace nebo jednotlivé procesy. Při měření výkonnosti procesů je nutné mít stanovenou cílovou hodnotu, ke které se chce organizace dostat, se kterou dosahované výsledky poměřuje. Měření výkonnosti lze chápat jako aktivity, které mají vlastníkům procesů poskytovat objektivní a přesné informace o průběhu daných procesů. Tyto informace slouží vlastníkům k tomu, aby mohli dané procesy operativně řídit pro dosažení požadovaných výsledků. Vlastníci procesu nemusí být vždy tím účastníkem, který samotné měření provádí. Mělo by však být jeho zájmem výsledky z měření vhodně zpracovat, analyzovat a využít je pro další rozhodnutí. (Nenadál, 2001)

Při měření výkonnosti procesů je také podstatné splnit určité předpoklady. Jedním z nich je **úplnost měření**, tedy zahrnout do měření veškeré významné faktory, které na procesy mají vliv. Dalším je **dostačující podrobnost měření**, to znamená neměřit pouze výstupy z procesu, ale věnovat pozornost také u vstupů do procesu a při jeho samotném průběhu. Dalším předpokladem, který je dle autorova názoru podstatný je **frekvence měření**. Jelikož může k významným odchylkám docházet v průběhu pracovního týdne, je vhodnější provádět měření každý pracovní den a případné slabé stránky průběhu procesu v odlišných dnech zachytit. **Přesnost měření** je dalším důležitým předpokladem pro správné měření výkonnosti procesů. Ne vždy je možná absolutní přesnost měření, ale je důležité rozpoznat a vyhodnotit trendy ve vývoji jednotlivých výsledků měření. Malé odchylky v přesnosti měření je možné tolerovat, ale zásadním nepřesnostem je nutné se vyhnout. Mezi další předpoklady, které jsou neméně důležité, je možné zahrnout: **správné načasování měření**, **stálost získaných dat v čase**, **srozumitelnost informací** apod. (Nenadál, 2001)

2.7.2 KRI – metriky dosažených výsledků

Pro měření výkonnosti podnikových procesů je podstatné rozlišovat, jak jsou využitelné pro dané úrovně management. První kategorií metrik jsou strategické metriky, které nejsou pro použití v každodenním řízení procesů vhodné. Druhou kategorií jsou

operativní metriky, které jsou vhodné pro řízení procesů na denní bázi. Strategické metriky je možné charakterizovat jako KRI (Key Results Indicators), což jsou **metriky dosažených výsledků**. KRI jsou vhodné směrodatné pro rozhodování na taktické a strategické úrovni. Do této skupiny indikátorů výkonnosti lze řadit finanční i nefinanční ukazatele, např. následující:

- ekonomická přidaná hodnota – EVA,
- ukazatele rentability – ROA, ROE, ROS,
- čistý zisk – EAT,
- ukazatele likvidity,
- spokojenost zákazníků (nefinanční),
- počet reklamací (nefinanční). (Januška, 2016)

V rámci společnosti se manažeři zaměřují na všechny výše uvedené finanční ukazatele. Tyto klíčové metriky dosahovaných výsledků se sledují pro vlastní potřeby, ale také pro prezentaci dosahovaných výsledků činnosti mateřské společnosti v Německu. Ukazatele rentability a také ukazatele likvidity již byly zpracovány v rámci kapitoly 1.6, kde byly využity pro porovnání s výsledky dosahovanými v oboru.

2.7.3 KPI – klíčové ukazatele výkonnosti

Výše uvedené ukazatele (KRI) není možné využívat v rámci operativního řízení procesů v každodenním podnikovém životě. Ukazatele KPI (Key Performance Indicators) – klíčové ukazatele výkonnosti jsou vhodné pro operativní řízení, a to z důvodů, že manažerům přinášejí důležité informace o procesu v krátkém časovém úseku. Obecně je možné pro řízení výkonnosti na operativní úrovni využívat některé z následujících klíčových ukazatelů výkonosti:

- veškeré náklady procesu,
- produktivita pracovníka, produktivita stroje,
- kvalita procesu,
- počet a podíl vadných výrobků ve výrobě,
- časový úsek mezi objednávkou a dodávkou apod. (Januška, 2018)

2.7.4 Operativní řízení výkonnosti ve společnosti LUKAS CZ

Společnost LUKAS CZ v oblasti operativního řízení výkonnosti využívá mnoho ukazatelů výkonnosti. Největší počet metrik podnik registruje v rámci výrobního procesu, toho nejdůležitějšího ve své činnosti. V průběhu **výrobního procesu** se sledují především následující metriky:

- celkový počet a poměr vyrobených produktů,
- poměr přijatých zakázek a vyrobených zakázek,
- vyhodnocení použitého materiálu,
- zmetkovitost,
- individuální produktivita pracovníka a stroje.

Celkový počet výrobků se sleduje ve třech různých úsecích výroby, které jsou rozděleny podle sortimentu, který se v nich vyrábí. U určitých typů výroby se sleduje také **celkový počet výrobků jednotlivých pracovníků**, a to z důvodu ocenění úkolovou mzdou. Kromě celkového počtu se sleduje také poměr zhotovených výrobků vůči počtu pracovníků v daném týdnu. Spotřebovaný materiál se vyhodnocuje zvlášť na každou zakázku. V rámci **zmetkovitosti** výroby se sleduje podíl vadných produktů na celkové produkci, ale také zmetkovitost jednotlivých pracovníků u jednotlivých činností výrobního procesu, jelikož každý svůj postup musí zaznamenat v systému. Všechny typy výrobků mají v rámci výroby nastavenou určitou procentní míru technologické nadspotřeby, průměrně 2-6 %, kde je kalkulováno s možností poničení materiálu, zmetkovitosti stroje apod. Dlouhodobě se snaží společnost tuto nadspotřebu směřovat k nule. Dále společnost řeší zmetkovitost nad rámec této technologické nadspotřeby, která se týká např. vyřazení kontrolorem kvality z různých důvodů. V neposlední řadě se měří také **individuální produktivita** jednotlivých manuálních pracovníků a výrobních strojů. U pracovníků se jedná o procentuální plnění podnikem stanovených norem výroby za dodržení požadované kvality. U výrobních strojů se sleduje především jejich skutečná výroba v porovnání s výrobní kapacitou daného zařízení.

Další metriky pro řízení výkonnosti se týkají **prodejního procesu**. Mezi ty lze řadit následující:

- celkový počet prodaných produktů,
- celkový počet reklamací,
- poměr reklamací vůči celkovému prodeji,

- obrat prodejů.

V rámci prodejního procesu společnost využívá velmi obvyklé ukazatele pro operativní řízení výkonnosti. Oproti výrobnímu procesu, kde se dané metriky sledují na týdenní bázi se v prodejním procesu sledují spíše měsíčně. Kromě celkového počtu prodaných produktů se sledují také prodeje v rámci jednotlivých skupin sortimentu. Stejný princip funguje také v rámci vyhodnocování počtu reklamací, kde se navíc sleduje také počet reklamací vůči celkovému prodeji. U tohoto ukazatele je snaha snižovat poměr co nejníže. Obrat prodejů se sleduje měsíčně pro celý podnik, ale také u jednotlivých skupin produktů a obraty prodejů jednotlivým zákazníkům, jelikož podnik má řadu stálých odběratelů, kteří pravidelně uskutečňují nákupy různých objemů produkce.

Všechny sledované klíčové ukazatele výkonnosti společnosti mají návaznost na metriky dosahovaných výsledků. Podnik se skrze zlepšování hodnot v rámci KPI snaží ovlivnit celopodnikové ukazatele na strategické úrovni. Prostřednictvím reakcí na operativní úrovni může podnik ovlivnit hodnoty v rámci finančních ukazatelů. Příkladem může být zvýšená výkonnost strojního zařízení, kdy může dojít k vyššímu procentuálnímu využití stroje. V rámci tohoto růstu produktivity podnik vyrobí více výrobků za stejný časovém úseku a zvýší své tržby, které následně ovlivní finanční ukazatele na strategické úrovni řízení.

3 Řízení a sledování nákladů ve společnosti

Tato kapitola bude pojednávat o jednom ze základních pojmů podnikové činnosti, a to nákladech. Nejprve budou náklady charakterizovány, dále budou představeny jednotlivá pojetí nákladů, jejich účel i jejich odlišnosti. Další část kapitoly bude věnována klasifikaci nákladů podle různých hledisek podnikové praxe, včetně ukázky uvedených klasifikací ve společnosti LUKAS CZ a pozornost bude věnována také základním typům kalkulací nákladů. Poté bude následovat podkapitola věnovaná řízení nákladů, informačnímu systému společnosti a také propojenosti informačního podnikového systému s náklady a jejich řízením.

V rámci analýzy nákladů uvedené společnosti budou využita data za rok 2019, která byla v době zpracování poskytnuta. V roce 2020 sice nastala mimořádná situace ve světové ekonomice, přesto v podniku nedošlo ke změně procesní architektury či výrazné změně trendu vývoje jednotlivých druhů nákladů. Změnu podnik zaznamenal pouze u zvýšení nemocnosti svých zaměstnanců, jejíž nárůst se pohyboval v rozmezí 1–1,5 %. Rozdíl ve skladbě nákladů ovšem nebyl významného charakteru. Z tohoto důvodu bude vycházeno z údajů roku 2019, které jsou dostupné z veřejného rejstříku nebo byly poskytnuty se souhlasem podniku.

3.1 Pojetí nákladů

Jedním z nejdůležitějších pojmů v podnikatelském prostředí je pojem náklady. Každá organizace při své činnosti vytváří náklady. Měření nákladů, jako podpora při ekonomických rozhodnutích, je velice složité, jiné náklady totiž bude sledovat ekonom, jiné účetní, jiné manažer atd. (Staněk, 2003)

Z důvodu rozdílného sledování jednotlivých nákladů společnosti se v zásadě náklady rozdělují na dvě následující pojetí:

- finanční pojetí nákladů (finanční účetnictví),
- manažerské pojetí nákladů (manažerské účetnictví). (Popesko & Papadaki, 2016)

Definice nákladu, která je využívána v rámci ekonomické teorie je velmi blízká finančnímu pojetí nákladů. Konkrétně tato teorie charakterizuje náklad jako peněžní vyjádření spotřeby daných výrobních faktorů. Finanční účetnictví z této definice

převážně vychází, jelikož účetní náklady vyjadřují spotřebu hodnot zdrojů či snížení hodnoty, v případě odpisů majetku či pohledávek. (Synek, 2011)

3.1.1 Finanční pojetí nákladů

Finanční pojetí nákladů vyjadřuje či vnímá náklady jako **úbytek ekonomického prospěchu**. Ten se vyjadřuje dvěma možnostmi, a to úbytkem aktiv nebo přírůstkem závazků. Náklady se v tomto pojetí vyjadřují v účetních cenách, což představuje cenu, za kterou bylo spotřebované aktivum pořízeno, nebo v hodnotě, v jaké narůstají pasiva společnosti. Data z finančního pojetí nákladů využívají především externí uživatelé. (Popesko & Papadaki, 2016)

3.1.2 Manažerské pojetí nákladů

Hlavním důvodem manažerského pojetí nákladů je skutečnost, že během činnosti podniku nastávají situace, kdy finanční pojetí neodpovídá chápání nákladů z pohledu manažera. Ten považuje za náklady jen prostředky, které byly vynaloženy na určitou podnikovou aktivitu. Manažerské pojetí nákladů je možné dále členit na ekonomické a hodnotové pojetí. (Popesko & Papadaki, 2016)

V případě **hodnotového pojetí nákladů** jsou získané informace poskytovány interním uživatelům pro klasické řízení organizace a kontrolu probíhaných procesů. Vstupy, které se při tomto pojetí spotřebovávají, se oceňují v cenách, které odpovídají jejích současné hodnotě. V hodnotovém pojetí jsou do nákladů zahrnuty explicitní náklady, které jsou shodné s finančním účetnictvím, a náklady, které jsou ve finančním účetnictví zaznamenány v jiných hodnotách či v něm nejsou vůbec. Tento typ nákladů se označuje jako kalkulační druhy nákladů. Příkladem hodnotového pojetí nákladů jsou kursové rozdíly. Ve finančním účetnictví se tato položka standartně vykazuje jako rozdíl mezi výnosem, který je v době vzniku zaúčtován a skutečným peněžním příjmem podniku. Rozdíl vzniká z důvodu kolísání směnných kurzů měn při prodejích výrobků do cizích zemí. Manažerské účetnictví ovšem na rozdíl od finančního účetnictví kursové rozdíly (ztráty) nepovažuje za náklad. Nejedná se totiž dle definice o účelně a účelově vynaložené peněžní prostředky, ale jedná se o snížení výnosů. (Popesko & Papadaki, 2016)

Druhým typem manažerského pojetí je **ekonomické pojetí nákladů**, které se ještě více vzdaluje od původního finančního pojetí. Toto pojetí je provázáno s pojmem oportunitních nákladů. Oportunitní náklady vyjadřují např. ušlý úrok z peněžních

prostředků, které byly v daném období ve firmě vázány v podobě podnikových zásob. Finanční účetnictví tento typ nákladu neeviduje, ale pro manažerské účetnictví je důležitý, a to především z hlediska plánování a rozhodování. (Popesko & Papadaki, 2016)

3.2 Klasifikace nákladů

Správná klasifikace neboli roztřídění nákladů do stejnorodých podskupin je předpokladem pro efektivní řízení nákladů. Existuje mnoho způsobů, jak se náklady dají třídit či členit. Výběr jednotlivých způsobů závisí na účelové potřebě řešení různých otázek a rozhodnutí. Správné řízení nákladů vyžaduje znalosti o jejich struktuře a příčinách, ze kterých vznikají. (Popesko & Papadaki, 2016)

3.2.1 Druhové členění nákladů

Staněk (2003) druhové členění nákladů označuje také jako hlavní náklady. Tento typ členění vychází z finančního pojetí nákladů. Druhové členění je založeno na třídění jednotlivých nákladů do skupin podle účtové osnovy využívané v podnikovém účetnictví. Nejznámějšími a nejpoužívanějšími skupinami tohoto členění nákladů jsou následující skupiny seřazené podle čísel jejich účtů v rámci účtového rozvrhu:

- spotřeba materiálu a energií, prodané zboží (náklady na jeho pořízení),
- opravy a udržování,
- služby externích organizací,
- mzdové náklady (mzdy, sociální a zdravotní pojištění),
- odpisy majetku,
- finanční náklady. (Staněk, 2003)

Pro účely rozhodování na manažerské úrovni je ovšem toto členění nákladů nedostatečné, jelikož z takového rozdělení není vždy jasný účel spotřeby určitých nákladů. Nejčastějším problémem druhového členění nákladů je rozlišení, v jakém případě se jedná o přímý náklad, který je součástí výrobku, a v jakém případě se jedná o režijní náklad, který nelze přesně vyjádřit ve vztahu k jednomu výrobku. V případě mzdových nákladů v takovém členění není možné určit jaká část těchto nákladů se vztahuje k výrobním pracovníkům a jaká část se vztahuje k administrativním pracovníkům. (Popesko & Papadaki, 2016)

Tabulka 7 - Druhové členění nákladů společnosti LUKAS CZ v roce 2019 (v tis. Kč)

Druh nákladu	Celkem za rok 2019
Výkonová spotřeba	**243 619**
Náklady na prodané zboží	30 749
Spotřeba materiálu a energií	190 949
Služby	21 921
Osobní náklady	**110 305**
Mzdové náklady	81 502
Náklady na SP, ZP a ostatní osobní náklady	28 803
Úprava hodnot DHM a DNM	**6 636**
Ostatní provozní náklady	**2 473**
Finanční náklady a úroky	**3 424**
Změna stavu zásob vlastní činnosti	**- 5 982**

Zdroj: vlastní zpracování dle Justice.cz, 2021

V tabulce 7 je zpracované členění nákladů společnosti LUKAS CZ za rok 2019 podle druhového členění. Data byla převzata z výroční zprávy podniku, ve které ovšem z výkazu zisku a ztráty daného roku nelze dohledat hodnotu nákladů vynaloženou na opravy a udržování podniku. Hodnota tohoto druhu nákladu je součástí jiné položky seznamu, konkrétně externích služeb. Přesná hodnota nákladů vynaložených v daném roce na opravy a udržování byla poskytnuta z interních dat společnosti a činí 2 929 tis. Kč. Jak již bylo řečeno, tento typ členění je pro manažerská rozhodnutí nedostačující a z tohoto důvodu vzniklo několik dalších typů členění nákladů.

3.2.2 Účelové členění nákladů

Při účelovém členění nákladů společnost vychází z jednoho ze dvou základních hledisek. Jednak je možné náklady třídit podle místa, ve kterém vznikají a jednak je možné je třídit podle výkonů, v takovém případě lze hovořit o kalkulačním třídění nákladů. (Synek, 2011)

Při třídění nákladů dle místa jejich vzniku se vychází z několika úrovňového systému, kdy v první úrovni se náklady člení na náklady spojené s výrobní činností a náklady spojené s nevýrobní činností. Náklady vznikající výrobní činností je dále možné

rozdělovat na náklady hlavní, pomocné, vedlejší či přidružené výroby. Náklady z nevýrobní činnosti je možné dělit podle útvarů organizace např. na zásobování, správu či odbyt. V další úrovni se výrobní náklady obvykle rozdělují na technologické náklady a náklady spojené s obsluhou a řízením. Technologické náklady se v poslední fázi člení na jednicové náklady, které lze přesně určit na jednotku výkonu a režijní náklady, které jsou spojeny s celkovou výrobou. (Synek, 2011)

V rámci podnikového systému je implementováno rozdělení společnosti do několika středisek, kterým jsou přiřazovány náklady na základě místa jejich vzniku. Rozdělení středisek vychází z organizační struktury podniku, např. středisko podnikové správy v níže uvedené tabulce obsahuje náklady personálního, finančního a účetního oddělení. Jednotlivá střediska s hodnotami jejich kumulovaných nákladů za rok 2019 jsou v tabulce 8.

Tabulka 8 - Účelové členění nákladů LUKAS CZ podle středisek za rok 2019

Středisko	**Náklady (v tis. Kč)**	**Podíl na celkových nákladech**
Výroba	239 149	66,35 %
Obchodní úsek	62 463	17,33 %
Materiálové hospodářství	11 233	3,12 %
Etiketování a balení	8 141	2,26 %
Kvalita/jakost	2 286	0,63 %
Podniková správa	25 496	7,07 %
Správa budov a údržba	11 661	3,24 %
Celkové náklady podniku	**360 429**	**100 %**

Zdroj: vlastní zpracování dle interních dokumentů LUKAS CZ, 2021

Společnost se dle informací dělí na 7 středisek, které lze rozlišovat na výše uvedené. Největší podíl na celkových nákladech společnosti představuje středisko výroby. Jelikož je společnost LUKAS CZ výrobním podnikem, je zřejmé, že největší část jejích nákladů bude přímo spjata s výrobními procesy, tedy ve zmíněném středisku výroby. Výrobní středisko se v rámci podniku dělí na další 3 relativně samostatné úseky podle jednotlivých výrobních prostor a charakteru produkce. Celkově se středisko výroby podílí na

veškerých nákladech podniku 66 %. Druhou největší část nákladů tvoří náklady obchodního střediska, v tomto případě lze tomuto středisku alokovat 17 % celkových nákladů společnosti za uvedený rok. Všechna ostatní střediska se na celkových nákladech podniku podílí méně než 10 %.

3.2.3 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nákladů je velmi podobné poslednímu kroku členění technologických nákladů na jednicové a režijní náklady. Jak již název napovídá, je tento typ klasifikace nákladů využíván v kalkulačním účetnictví. Náklady, které jsou v tomto členění přiřazovány určitým nákladovým objektům lze rozdělovat na následující dvě kategorie:

- **přímé náklady** (Direct Costs) – které jsou podobné jako jednicové náklady, ovšem s rozdílem, že přímé náklady se vztahují k druhu výkonu (více jednic),
- **nepřímé náklady** (Indirect Costs) – které nejsou vázány pouze k jednomu typu výkonu, ale zajišťují průběh nejrůznějších procesů probíhajících uvnitř podniku. (Popesko & Papadaki, 2016)

Mezi přímé náklady lze zařadit např. náklady na jednicový materiál, osobní náklady dělníků ve výrobě či náklady na přípravu manuálu pro produkt. Naopak mezi nepřímé náklady se řadí např. odpisy strojů, nájemné výrobní haly, mzdy administrativních pracovníků (účetní či manažeři), mzdy údržbářů, náklady na informační systém organizace a mnoho dalších různých nákladů. (Popesko & Papadaki, 2016)

Tabulka 9 - Kalkulační členění nákladů společnosti LUKAS za rok 2019 (v tis. Kč)

Druh nákladu	Celkem za rok 2019
Přímý materiál	175 306
Přímé mzdy	70 149
Celkem přímé náklady	**245 455**
Režijní materiál	12 729
Režijní mzdy (THP + nevýrobní zaměstnanci)	40 156
Spotřeba energie	2 912
Prodané zboží	30 749
Opravy a udržování	2 929
Ostatní služby	18 993

Daně a poplatky	205
Prodaný materiál	1 428
Ostatní provozní náklady	794
Odpisy	6 637
Finanční náklady	3 424
Změna stavu zásob vlastní činnosti	- 5 982
Celkem nepřímé náklady	**114 974**
Celkové náklady	**360 429**

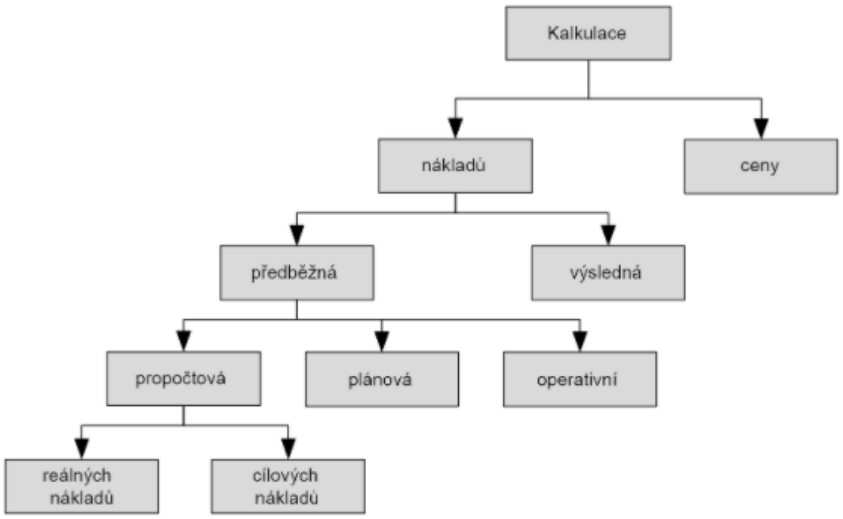
Zdroj: vlastní zpracování dle interních dokumentů LUKAS CZ, 2021

V tabulce 9 je zpracované kalkulační rozdělení nákladů společnosti LUKAS CZ za rok 2019. Jedná se tedy o odlišný pohled na náklady podniku, které se zaznamenávají ve výkazu zisku a ztráty. Zpracování tohoto rozdělení vycházelo z interních dat společnosti.

3.3 Kalkulace nákladů

Pro výpočet nákladů výrobku či výpočet jeho prodejní ceny se používají různé typy kalkulací. Tyto typy kalkulací jsou přehledně seřazeny na obrázku 7.

Obrázek 7 - Struktura kalkulací



Zdroj: Popesko & Papadaki, 2016, s. 69

Kalkulaci ceny je možné využívat v organizacích, ve kterých je výpočet úplných nákladů produktu příliš komplikovaný či neúčelný. Jedná se např. o maloobchodní organizace, jelikož v takovém typu organizace se zboží nakupuje za účelem jeho dalšího prodeje

s určitou přirážkou. Právě cena, za kterou se zboží nakupuje je jednicový náklad, ke které se poté vybranou metodou (obvykle procentuální) přičte marže, kdy tento součet vyjadřuje prodejní cenu. Výhodou této kalkulace je její jednoduchý výpočet, naopak nevýhodou je rozpouštění režijních nákladů do ziskové marže, což může být v určitých případech velice nepřesné. (Popesko & Papadaki, 2016)

U výrobních podniků je použití této metody kalkulace velmi riskantní. Lepším řešením pro výrobní organizace je plnohodnotná kalkulace nákladů. Kalkulace nákladů přiřazuje jednotlivým výkonům kromě jednicových nákladů také náklady režijní, respektive jejich odpovídající část. Nákladové kalkulace lze podle obrázku 7 členit na výsledné a předběžné, které se dále dělí podle podnikové praxe na několik dalších variant, uvedené v témže obrázku. (Popesko & Papadaki, 2016)

3.4 Řízení nákladů

Pod pojmem řízení nákladů, respektive z angličtiny převzatého termínu **management nákladů** (Cost management) je možné si představit různé činnosti, jejichž cílem je zvyšování efektivnosti či výkonnosti podnikových procesů a také celého podniku. Řízení nákladů není pouze jednorázový zásah či projekt, ale jedná se o neustálou snahu zvyšovat efektivnost. Hlavním cílem řízení nákladů není dosažení nejnižších nákladů, ale nalezení optima mezi vynaloženými náklady na objem výroby a kvalitou této výroby. (ManagementMania, 2017)

Řízení nákladů tedy představuje pojem, který je kromě snižování nákladů spjatý také se zvyšováním výkonnosti podniku. Snižování nákladů může ovšem v určitých situacích vyvolat také snížení kvality výrobního procesu společnosti, a tedy i finálního výrobku. Pokles kvality výrobku je z hlediska zákazníků velice citlivý faktor, který může vyústit v hledání alternativních produktů z jejich strany. Společnost by měla přistupovat ke snižování nákladů v závislosti na dopadech, které snižování vyvolá u vlastností výrobků. Finální rozhodnutí o snižování jednotlivých typů nákladů by mělo vycházet z analýz vazeb mezi vynakládanými prostředky a výkony podniku. Další cestou pro zvýšení výkonnosti podniku je snaha o efektivnější využití stávající nákladové struktury, tedy dosáhnout vyššího užitku či vyšší hodnoty finální produkce se současnou skladbou nákladů. (Popesko & Papadaki, 2016)

3.5 Informační systém společnosti

Společnost LUKAS CZ využívá pro svou činnost podnikový systém Microsoft Dynamics NAV. Jedná se o ERP – podnikový informační systém vydaný a spravovaný celosvětově známou společností v oblasti ICT – Microsoftem. Slouží k řízení klíčových procesů organizace a umožňuje managementu získávat podrobnější informace o dění v jednotlivých částech podniku. Systém Microsoft Dynamics NAV umožňuje podniku získávat nejrůznější reporty z daných oblastí organizace, ale také automatizovat procesy, které souvisejí s financemi, obchodem, skladovým hospodářstvím apod. (Navysis, 2021)

Podnikový informační systém Microsoft Dynamics NAV je určen především pro středně velké podniky, což společnost LUKAS CZ dle rozdělení podle Evropské Unie splňuje. Microsoft Dynamics NAV se skládá ze 6 různých modulů, kterými jsou Obchod a marketing, Finanční management a controlling, Řízení a plánování výroby, Projekty a servis, Sklady a zásobování a posledním modulem jsou Technologie. (Navysis, 2021)

Společnost do roku 2018 využívala odlišný systém pro tuzemský obchod a skladové hospodářství. V průběhu daného roku integrovala podnikový systém Microsoft Dynamics NAV i do této části obchodní činnosti, a to za účelem sjednocení celopodnikových informací a lepší přehlednost dat. Zaměstnanci jednotlivých středisek na určitých pozicích mají přístup do modulu, který potřebují ve své činnosti. To znamená, že pracovníci v obchodním oddělení mají přístup do dat z modulu odbyt a sklad, aby byli schopni sestavit nabídku pro zákazníky apod.

3.6 Propojenost řízení nákladů s informačním systémem

V současné době, kdy je podnikový informační systém Microsoft Dynamics NAV aplikován do všech oblastí podniku je propojenost jednotlivých středisek na velmi vysoké úrovni. Vzhledem k velikosti podniku je vyžadováno propojení informací z jednotlivých středisek a částí výroby s minimální časovou prodlevou.

Propojenost mezi řízením a sledováním nákladů a informačního systému lze vyjádřit mnoha mechanismy, které jsou následující:

- předběžná kalkulace nákladů,
- výsledná kalkulace,
- analýza odchylek,

- rozpočty.

Kalkulace nákladů pro jednotlivé výrobky probíhá předběžně. Každý výrobek má nastavené dané normy pro jednotlivé druhy vstupního materiálu v určených jednotkách. Dále má každý produkt stanovenou pracnost v minutách. Na základě výpočtů a zkušeností s výrobou jednotlivých typů výrobků jsou dané vstupy ohodnoceny a jednoduchým násobkem je stanovena hodnota daného vstupu na jeden kus produktu. Poté je přičtena procentuální přirážka režijních nákladů a marže. Jednotlivé typy výrobků mají svou určenou marži, která je přičtena k celkovým nákladům výroby a je na tomto základě stanovena prodejní cena. Většinou je každý rok kalkulace nákladů přepočítána a trend vývoje jednotlivých nákladových položek je promítnut do prodejní ceny. U všech typů výrobků jsou hodnoty nákladů a prodejní ceny (v rámci podnikového systému) počítány ve dvou různých měnách, a to v eurech pro prodej mateřské společnosti do Německa a v korunách pro prodej v tuzemsku.

V rámci podnikového systému jsou při řízení nákladů využívány také výsledné kalkulace nákladů. Přestože je u systému Microsoft Dynamics NAV možné výsledné kalkulace počítat pro každou zakázku zvlášť, společnost z důvodu nadměrného počtu zakázek využívá výsledné kalkulace celkové výroby za určité časové období, např. měsíční či čtvrtletní. Na základě těchto dat porovnává kalkulace předběžné a výsledné hodnoty nákladů pro daný časový úsek.

Dalším prostředkem řízení nákladů, který je spjatý s podnikovým informačním systémem jsou rozpočty nákladů pro jednotlivá střediska společnosti. Tyto rozpočty využívá společnost při plánování následujících období pro přesnější odhad vývoje společnosti a určení hodnoty nákladů, kterou jednotlivá střediska spotřebují.

3.7 Struktura nákladů

Velice důležitým faktem v oblasti řízení nákladů podniku je struktura nákladů neboli poměr mezi přímými a nepřímými náklady. Tento poměr velmi významně ovlivňuje snahu podniku o efektivní řízení nákladů. Během dlouhé doby vývoje podnikové sféry došlo k výraznému nárustu nepřímých (režijních) nákladů na úkor přímých nákladů. V první polovině 20. století bylo u podniků běžné, že přímé náklady představovaly kolem 90 % celkových nákladů, zatímco nepřímé náklady tvořily zbývajících 10 %. Podíl nepřímých nákladů na celkových nákladech v současní době dosahuje u určitých typů

podniků až 50 %. Specifickým typem jsou podniky poskytující služby (např. v oblasti IT), kde je velice složité náklady alokovat a nepřímé náklady tvoří i kolem 80 % celkových vynaložených nákladů. Uvedenou změnu ve struktuře nákladů je možné charakterizovat následujícími jevy:

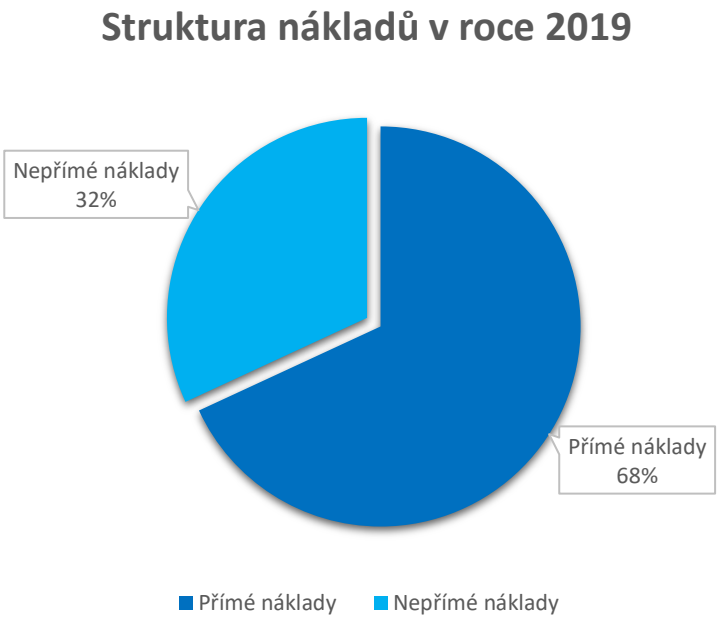
- levnější materiál v souvislosti s rozvojem výrobních technologií,
- růst automatizace ve výrobě, kdy se snižuje počet výrobních pracovníků v podniku,
- růst počtu a objemu režijních činností, které podnik vykonává, jako řízení kvality, informační technologie, řízení vztahů se zákazníky apod.,
- růst technologické náročnosti výroby, který je spojen s požadavky na stoprocentní kvalitu, přesnost, záruku dosahovaných vlastností produktů apod. (Popesko & Papadaki, 2016)

Struktura nákladů podniku hraje významnou roli při jejich řízení. Především v oblasti alokace nákladů při kalkulaci. V situaci, kdy je 90 % nákladů přímých je riziko nesprávné alokace a přiřazení režijních nákladů nízké. Jinak tomu je v situaci, kdy je přímých nákladů pouze 50 %. V takovém případě je kalkulace velmi citlivá na správné alokování nepřímých nákladů a každá odchylka v tomto procesu představuje významnou změnu v celkových nákladech kalkulace. (Popesko & Papadaki, 2016)

3.7.1 Struktura nákladů podniku

Se změnou ve struktuře přímých a režijních nákladů se v průběhu svého, téměř 30 let dlouhého působení setkal také sledovaný podnik LUKAS CZ. Vzhledem k povaze produktu, který společnost vyrábí ovšem nebyla tato změna tak razantní, jako v jiných oblastech průmyslu.

Obrázek 8 - Struktura nákladů společnosti LUKAS CZ



Zdroj: vlastní zpracování, 2021

Podle dat, která byla podnikem poskytnuta lze alokovat 68 % z celkových nákladů jako přímých. Zbylých 32 % bylo přiřazeno nepřímým nákladům. Jednotlivé složky obou kategorií nákladů s jejich hodnotami jsou zaznamenány v tabulce 9 v rámci kapitoly 3.2.3 Kalkulační členěné nákladů. I v současné době je většina nákladů společnosti spojená s přímou prací na produktu. Jelikož u většiny výrobků z produktového portfolia společnosti nelze implementovat strojní zařízení v rámci většiny aktivit výrobního procesu pro automatizaci procesu, je výroba těchto typů produktů odkázána na manuální práci. S tím jsou spojené také vyšší náklady související s vysokým počtem výrobních pracovníků.

4 Optimalizace nástrojů pro řízení a hodnocení výkonnosti procesů

Pro optimalizaci nástrojů pro řízení a hodnocení výkonnosti procesů lze využít celou řadu metod či modelů. Tato kapitola bude konkrétně věnována metodice ABC – Activity Based Costing, která je do češtiny překládána jako **řízení nákladů podle aktivit**. První část kapitoly je věnována teoretickému vymezení metodiky ABC, jednotlivým fázím jejího zavádění a jejího přínosu pro podniky. Ve druhé části bude provedena kalkulace režijních nákladů za pomoci metodiky ABC pro společnost LUKAS CZ. Ze závěrů provedené kalkulace budou poté sestaveny optimalizační návrhy pro budoucí zlepšení řízení vnitropodnikových procesů.

4.1 Activity Based Costing

ABC (Activity Based Costing) lze dle Staňka (2003, s. 25) definovat jako „*systém dávající výstižné informace o nákladech na jednotlivé produkty, služby, regiony, zákazníky apod.*“ Jedná se tedy o určitou metodologii, která je zaměřena na měření nákladů a výkonnosti jednotlivých nákladových objektů, aktivit a zdrojů. Východiskem metodologie je rozčlenění podniku do nákladových objektů, které spotřebovávají určité aktivity a tyto aktivity spotřebovávají zdroje. Při aplikaci metody ABC je využíváno kauzálních vztahů mezi nákladovými objekty a aktivitami a zároveň mezi aktivitami a zdroji. (Staněk, 2003)

Metodologie ABC se od tradičního modelu liší pojetím příčin vzniku nákladů. Tradiční model předpokládá, že příčinnou vzniku nákladů je pouze objem spotřebovaných zdrojů (hodiny práce, strojohodiny apod.), který ovlivňuje také velikost nákladů. ABC zahrnuje mezi náklady (spotřebované zdroje) a nákladové objekty navíc také činnosti neboli aktivity. ABC není vylepšením tradičního modelu režijních nákladů, ale jedná se o velmi odlišný pohled na chování jednotlivých nákladů. Koncepce ABC byla vyvinuta koncem 80. let minulého století, a to především jako reakce na následující 2 nedostatky tradičních modelů nákladů:

- **nedostatečně přesné informace** o ziskovosti a nákladech zákazníků či produktů nebo dalších nákladových objektů,

- **neschopnost poskytnout** manažerům užitečnou **zpětnou vazbu** pro kontrolu rostoucích režijních nákladů, a to v požadovaném časovém horizontu. (Staněk, 2003)

Filozofie ABC se při správné implementaci projeví ve změně uvažování a myšlení manažerů a je důležitým podkladem pro strategické rozhodování o chodu podniku. (Staněk, 2003)

4.2 Pojmy v ABC

Pro metodiku ABC jsou charakteristické určité pojmy, které jsou pro pochopení a úspěšnou implementaci systému podstatné. Jedná se především o následující pojmy:

- **aktivita** – jedná se o činnosti vykonávané podnikem, aktivity jsou součástí podnikových procesů,
- **nákladový objekt** – je cílem pro kalkulaci nákladů, nákladovému objektu se přiřazují náklady dle aktivit alokovaných v rámci systému ABC,
- **vztahové veličiny aktivit** (Activity Cost Drivers) – jsou to příčinné faktory spotřeby nákladů jednotlivých aktivit, jsou to tedy měřítka aktivit,
- **míra výkonu aktivity** (Activity Recovery Rate) – představuje počet spotřebovaných či vykonaných aktivit v rámci určeného časového úseku. (Popesko & Papadaki, 2016)

4.3 Typy nákladů v ABC

V rámci systému či metodiky ABC jsou rozeznávány 3 základní typy nákladů. Při aplikaci metodiky ABC nejsou pro alokaci využívány všechny náklady. Klasifikace nákladů v ABC metodice využívá následující skupiny nákladů:

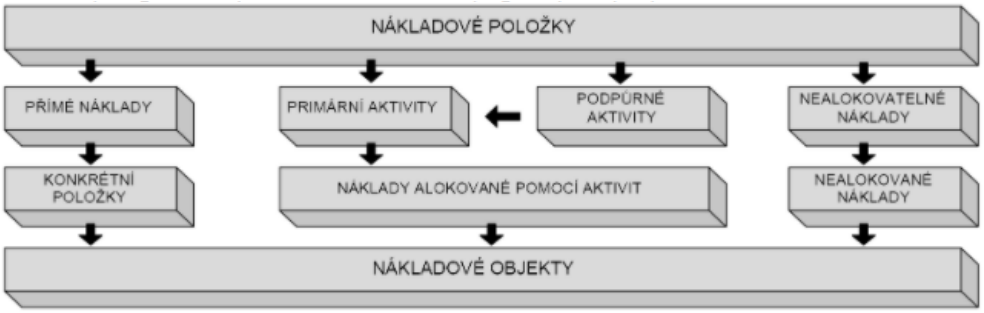
- **přímé** náklady,
- **nepřímé – nealokovatelné** náklady,
- **nepřímé – alokovatelné** náklady pomocí aktivit. (Popesko, Papadaki, 2016)

Přímé náklady jsou totožné s přímými náklady z tradičních kalkulačních systémů a jsou charakteristické tím, že je lze přesně přiřadit nákladovým objektům. U přímých nákladů není nutná jejich alokace pomocí aktivit. Druhou skupinou jsou nepřímé náklady, které se dále v tomto systému dělí na další 2 podskupiny. Tou první jsou **nealokovatelné náklady**. Pod skupinou nealokovatelných nákladů si lze představit náklady na vedení

podniku či infrastrukturu. Náklady tohoto typu jsou typické tím, že nemají žádnou vazbu k činnostem a aktivitám podnikem prováděných. Právě díky neexistující vazbě k podnikovým aktivitám je obtížné tyto náklady přiřazovat definovaným nákladovým objektům. Obvykle se tato obtížná situace řeší pomocí proporcionálního přiřazení podle celkového objemu přiřazených nákladů, nebo jsou kryté vytvořenou marží podniku. Nejdůležitějším typem nákladů v systému ABC jsou **náklady alokovatelné pomocí aktivit**. Podíl nákladů patřících do této skupiny v podnicích stále stoupá, a proto je jim věnována stále větší pozornost. Náklady v této skupině jsou alokovány pomocí struktury definovaných aktivit. (Popesko & Papadaki, 2016)

Průběh, jakým jsou jednotlivé klasifikační typy nákladů v systému ABC přiřazovány konečným nákladovým objektům je znázorněn na obrázku 9.

Obrázek 9 - Přiřazování nákladů v ABC systému



Zdroj: Popesko & Papadaki, 2016, s. 139

4.4 Etapy tvorby ABC

Samotný proces tvorby modelu ABC tvoří 5 etap. Při snaze zavedení ABC modelu je při neměnné činnosti podniku, neměnném sortimentu apod. možné vycházet z dat minulého období, kdy se pouze na již vynaložené náklady management společnosti podívá jiným pohledem. Výsledná data je možné využít pro zvýšení ziskovosti podniku, zvýšení hodnoty pro zákazníka či pro dosažení jiného pro podnik důležitého cíle. Proces vytvoření modelu ABC se tedy skládá z 5 hlavních etap, přičemž jejichž pořadí není jednoznačně fixní a jednotlivé etapy se mohou prolínat. Tyto hlavní etapy jsou následující:

1. etapa – korekce účetních dat,
2. etapa – navržení aktivit,
3. etapa – ocenění aktivit,
4. etapa – určení nákladových objektů,

5. etapa – ocenění nákladových objektů. (Staněk, 2003)

Různí autoři se rozcházejí ve vnímání jednotlivých etap tvorby systému ABC, např autoři Popesko & Papadaki (2016) uvádí následujících 5 etap tvorby systému ABC:

1. etapa – úprava účetních dat,
2. etapa – definování struktury systému ABC, to znamená určení aktivit a nákladových objektů
3. etapa – přiřazení nákladů jednotlivým aktivitám
4. etapa – analýza aktivit, definování vztahových veličin
5. etapa – přiřazení nákladů aktivit nákladovým objektům. (Popesko & Papadaki, 2016)

Odlišnosti mezi autory jsou pouze mírné, přesto je možné spatřit různé pohledy na tvorbu systému ABC v podniku. Jak již bylo zmíněno v této kapitole, pořadí jednotlivých etap není fixní, ale je podstatné dojít k výsledku kalkulace režijních nákladů, který bude co nejpřesněji odpovídat realitě.

4.4.1 1. etapa – korekce účetních dat

V první etapě tvorby modelu ABC je nutné upravit účetní data získaná z finančních výkazů společnosti do podoby, ze které bude možné vycházet v dalších krocích. Cílem je získat z finančních výkazů pouze tzv. skutečné náklady neboli skutečně spotřebované zdroje. Data získaná z jednotlivých výkazů je tedy nutné upravit položky nestandartních, mimořádných či administrativních nákladů. Náročnost korekce účetních dat se bude u různých společností lišit v závislosti na struktuře a objemu jejich nákladů. (Staněk, 2003)

Kromě výše zmíněných typů úprav nákladů je také prováděna tzv. ekonomická korekce nákladů. Jedná se o odstranění či úpravu nákladů, které se neshodují s ekonomickou skutečností. To znamená, že tyto položky patří do nákladů ve smyslu účetních či daňových předpisů, ale z pohledu ekonomické skutečnosti se o náklady nejedná. Příkladem takových položek jsou náklady na reklamu, na vzdělávání, na zavedení nových výrobků a jiné marketingové aktivity. O náklady se z ekonomického hlediska nejedná, jelikož je není možné přesně přiřadit uskutečněným výnosům. Výnosy či prospěch z uvedených nákladů obvykle plyne ve více obdobích, ne pouze v jednom, a není možné přesně vyčíslit výši výnosů s nimi spojenou. Z tohoto důvodu je možné tyto položky

charakterizovat jako investice, které by z ekonomického hlediska měly být rozpuštěny ve více než pouze v jednom období. (Staněk, 2003)

Z pohledu metodiky ABC je ovšem nutné vyřadit především specifické položky tradičního finančního účetnictví, které nesouvisí s aktivitami prováděnými podnikem. Nevyřazení těchto specifických nákladů může podstatně ovlivnit a zkreslit výstupy z ABC kalkulace. Z praktického hlediska metodiky ABC se nejčastěji jedná o následující nákladové položky:

- kurzové rozdíly,
- inventarizační položky,
- dary,
- opravné položky,
- pokuty a penále. (Popesko & Papadaki, 2016)

Další nákladové položky, které by neměly vstupovat do systému ABC jsou takové náklady, jimž ve výnosové části odpovídají související položky. Pod těmito nákladovými položkami si lze představit náklady vynaložené na prodané zboží (souvisí s položkou tržeb za prodané zboží) nebo prodaný materiál (souvisí s položkou výnosy z prodaného materiálu). (Popesko & Papadaki, 2016)

4.4.2 2. etapa – návrh aktivit a nákladových objektů

Druhou etapou při tvorbě modelu ABC je návrh aktivit a nákladových objektů systému. V prvním případě se jedná o určení a pojmenování hlavních podnikových procesů a aktivit. Klíčové je určení core procesů, vedlejších i podpůrných procesů a určení aktivit, které tvoří jednotlivé procesy. Výsledný počet definovaných aktivit ovlivňuje mnoho faktorů. Za zmínku stojí především faktory jako jsou velikost organizace, množství zdrojů nebo míra podpory informačních technologií. Pojmenování jednotlivých aktivit je možné delegovat na zaměstnance, kteří na daném úseku působí. To může vyvolat větší zainteresovanost zaměstnanců na procesech a na výsledcích procesů. Dále je důležité jasně definovat, co je součástí dané aktivity a co je již součástí jiné aktivity. Tento krok je podstatný pro následující rozdělování zdrojů aktivitám. Jednotlivé činnosti je možné seskupit do kategorií obsahující obdobné aktivity podniku. Takové kategorie mohou vypadat následovně:

- aktivity, které podporují **zajištění materiálu a služeb**, do kterých je možné zařadit např. výběr dodavatelů jednotlivých druhů materiálů, nákup a manipulace s materiálem apod.,
- aktivity, které podporují **vztahy se zákazníky**, kam lze zařadit vyhledávání obchodních příležitostí, obchodní jednání, příprava a zasílání nabídek atd.,
- aktivity spojené s **vývojem produktu a s výrobou**, kde můžeme rozlišovat činnosti jako jsou inovace produktu, kontrola jakosti, technologická podpora produktu, nastavování výrobních zařízení, manuální kompletace výrobků, balení a jiné,
- **řídící aktivity**, které nejsou přímo spjaty s výrobní činností jako je strategické plánování, vyjednávání s investory atd.,
- odlišnou skupinou jsou **podporující činnosti**, které zajišťují správný průběh výše uvedených činností, např. údržba, správa objektů, vedení účetnictví apod. (Staněk, 2003)

Kategorie aktivit, jako i samotné aktivity, budou zajisté rozdílné dle velikosti podniku či zaměření organizace. Hlavní aktivity se budou lišit u výrobních podniků, u velkoobchodů nebo u organizací veřejného sektoru. (Staněk, 2003)

Dále je ve druhé etapě důležitý **návrh nákladových objektů** v systému. Náklady jsou ovšem jednotlivým nákladovým objektům přiřazovány až v poslední etapě celého ABC systému. Z tohoto důvodu někteří autoři, např. Staněk (2003) zařazují až mezi poslední fáze samotné tvorby ABC. V současných podnicích se ovšem struktura nákladových objektů projevuje i do samotného definování aktivit, z tohoto důvodu je vhodné provádět tyto dva kroky zároveň v této etapě. Nákladový objekt lze vyjádřit jako předmět spotřeby aktivit. Nákladovým objektem může být pro podnik zákazník, zakázka, specifický trh, ale nejčastěji se jedná o výrobek či poskytovanou službu (měřenou v měrné jednotce). Počet a typ nákladových objektů je podobně jako u aktivit ovlivněn velikostí a zaměřením činnosti podniku. (Popesko & Papadaki, 2016)

4.4.3 3. etapa – procesní nákladová analýza – ocenění aktivit

Třetí etapou systému ABC je přiřazení nákladů již definovaným aktivitám. Cílem je alokovat a rozřadit náklady které jsou vytvářeny výkonem či průběhem jednotlivých aktivit. Pro manažery může být tento krok velmi podstatný, poskytuje totiž přehled o finanční náročnosti jednotlivých aktivit a možnost jejich další analýzy. V rámci této

etapy je využíváno rozdělení nákladů na přímé, alokovatelné pomocí aktivit a nealokovatelné. Prostřednictvím procesní nákladové analýzy manažeři transformují nákladové položky z klasického účetního pohledu (evidence podle účtů a středisek) a přiřazují je definovaným aktivitám. Pro tuto transformaci a přiřazení se využívá **matice nákladů aktivit** (z angl. Activity Cost Matrix), ve které jsou zobrazeny celkové hodnoty nákladů jednotlivých aktivit ve sledovaném období. (Popesko & Papadaki, 2016)

Prvním důležitým krokem v rámci této etapy ABC modelu je správné definování tzv. **vztahových veličin nákladů**. Jedná se o metodu, která usnadňuje přiřazení nákladů jednotlivým aktivitám. Vztahová veličina má téměř vždy charakter měřitelné veličiny, která přiřazení nákladů usnadňuje. Nejčastější vztahové veličiny, které jsou v této fázi využívané jsou následující:

- časová analýza pracovního výkonu,
- přímé přiřazení,
- kvalifikovaný odhad,
- měrná jednotka (např. m^2). (Popesko, Papadaki, 2016)

Přímé přiřazení je nejjednodušší vztahovou veličinou pro rozdělení nákladů aktivitám. Nejčastěji ji lze použít u odpisů majetku, kdy jsou dané odpisy přesně přiřazeny definovaným aktivitám podle strojů, či jiného majetku, který je k dané aktivitě využíván. Pro přímé přiřazení nákladů je ovšem potřebná dostatečná informovanost, v případech, kdy to není možné jsou využívány jiné vztahové veličiny. Nejčastějším je kvalifikovaný odhad, jelikož je tuto vztahovou veličinu možné využít pro celou řadu nákladů a aktivit. Pro použití kvalifikovaného odhadu je také důležitá určitá úroveň informovanosti, ale také dostatek zkušeností s danou aktivitou. Další vztahovou veličinou, kdy je nutná vyšší informovanost je časová analýza pracovního výkonu, která je nejčastěji využívána pro rozdělení mzdových nákladů, případně dalších položek nákladů vztahujících se pouze k určeným pracovníkům. Dále je možné využít měrné jednotky jako jsou např. m^2. Takové vztahové veličiny nákladů se využívají např. u rozdělení nákladů na vytápění apod. (Popesko & Papadaki, 2016)

Z výsledků ocenění jednotlivých aktivit je možné vycházet při hledání úsporných opatření. Ty finančně nejnáročnější aktivity je možné dále mapovat a hledat místa, ve kterých je možné dosáhnout snížení nákladovosti. (Staněk, 2003)

4.4.4 4. etapa – analýza aktivit

Čtvrtá etapa s názvem analýza aktivit zahrnuje velmi důležité kroky pro zpracování celého modelu. Jedná se o:

- stanovení vztahových veličin aktivit,
- stanovení míry výkonu aktivit,
- kalkulaci jednotkových nákladů aktivit,
- přiřazení nákladů podpůrných aktivit aktivitám primárním. (Popesko & Papadaki, 2016)

Stanovení **vztahových veličin aktivit** (Activity Cost Drivers) se vztahuje ke stanovení veličin, jejichž prostřednictvím je možné měřit výkon definované aktivity. Vztahová veličina jednotlivých aktivit by měla co nejpřesněji vyjadřovat vztah nákladů k výkonu dané aktivity, ale také by měla být z hlediska podniku kvantifikovatelná, to znamená, že data k této části bude možné získat. Nejčastěji se stanovují transakční či časové veličiny. Stanovení **míry výkonu aktivit** vychází ze stanovených vztahových veličin aktivit. Jedná se o počet vztahových veličin, který v určitém sledovaném období nastal. U výrobních aktivit je nejčastěji stanovena vztahová veličina a míra výkonu jako objem hodin, kdy byla výroba v provozu. (Popesko & Papadaki, 2016)

Další krok, **kalkulace jednotkových nákladů aktivit** vychází z předchozích dvou kroků. Jednotkové náklady aktivity vyjadřují, jaká hodnota nákladů je spojena s jednou jednotkou aktivity, např. jednou hodinou, jednou objednávkou apod. Jednotkové náklady aktivit lze vyjádřit jako podíl celkových nákladů aktivity a míry výkonu aktivity. Poslední částí čtvrté etapy tvorby ABC systému je **přiřazení nákladů podpůrných aktivit primárním aktivitám**. V tomto případě se jedná o velmi obtížné přiřazení, kdy je důležitá dostatečná informovanost o provázanosti podpůrných aktivit s definovanými primárními aktivitami. (Popesko & Papadaki, 2016)

4.4.5 5. etapa – přiřazení nákladů aktivit nákladovým objektům

Závěrečnou etapou modelu ABC je ocenění definovaných nákladových objektů. V této části je největší rozdíl oproti tradičnímu modelu režijních nákladů. Tradiční model využívá procentuální nebo průměrné přirážky režijních nákladů, kdy se tyto náklady rozdělují na jednotlivé objekty. V ABC se využívá skutečných příčin, které vyvolávají režijní náklady. V takovém případě dojde k jinému ocenění jednotlivých zákazníků, kteří

odebírají totožný produkt, ale jeden z nich je „bezproblémový“ a druhý náročný, který má další požadavky, jenž vyvolají vznik nákladů. Při metodě ABC lze tedy přesněji vyjádřit náklady na takové zákazníky (také např. na náročné produkty) a dospět k rozhodnutí, zda se vyplatí zákazníka nadále obsluhovat či daný produkt vyrábět. (Staněk, 2003)

V rámci této etapy jsou tedy na předem definované nákladové objekty přiřazeny náklady, a to podle objemu jednotek spotřebovaných aktivit. Pro lepší přehlednost a rozdělení nákladů spojených s aktivitami je možné využít tzv. účet aktivit, který manažerům ukazuje, kolik jednotek jednotlivých aktivit daný nákladový objekt ve sledovaném období spotřeboval. Cílem této alokace režijních nákladů je větší přesnost kalkulace, jelikož vychází z podrobnější analýzy, reálněji uspořádaných vstupních dat a využívá skutečných příčin spotřeby nákladů. (Popesko & Papadaki, 2016)

4.5 ABC/ABM

Z metody ABC, která sleduje náklady podniku, jejich příčiny vzniku a objekty, ve kterých končí, vychází ucelená manažerská koncepce řízení firem nazývána ABC/ABM. Zkratka ABC byla již v této kapitole vysvětlena. V případě ABM (Activity Based Management) se jedná o řízení podniku na základě aktivit. V případě kvalitního provádění koncepce ABC/ABM je tato koncepce schopna efektivně doplnit manažerské účetnictví, ale také manažerský informační a řídící systém. V takovém případě je koncepce standartně doplněna ještě o třetí část, kterou je ABB (Activity Based Budgeting), což znamená rozpočtování na základě aktivit. (Petřík, 2009)

V některých publikacích je používáno zkrácené označení ABCM (Activity Based Costing/Mangement), či dokonce pouze ABM, které označuje celou koncepci. V každém případě se jedná o manažerský nástroj, který se standartně skládá ze tří vzájemně propojených a souvisejících úrovní. Jednotlivé úrovně jsou dobře známé z manažerského účetnictví a dalších ekonomických oblastí. Každé úrovni náleží jedna část koncepce ABC/ABM, konkrétně se jedná o následující:

- strategická úroveň – ABM,
- taktická úroveň – ABCM,
- operativní úroveň – ABC. (Petřík, 2007)

Na operativní úrovni podnik transformuje zdroje (náklady) svým pohledem na procesy, aktivity a nákladové objekty. Na taktické úrovni prostřednictvím ABCM poskytuje zpětnou vazbu v podobě transformované nákladové struktury, z které vychází možnost provádět koncepci neustálého zlepšování. Poslední a nejvyšší úrovní je strategická, na které se díky metodice ABM provádí řízení jednotlivých aktivit a procesů. Na strategické úrovni se využívá informací z nižších úrovní, které využívá při rozhodování o základních strategických otázkách. (Petřík, 2007)

4.6 Aplikace metodiky ABC v organizaci LUKAS CZ

Při samotné aplikaci metodiky ABC v organizaci LUKAS CZ bude využito všech zmíněných etap pro jeho tvorbu. Při zpracování bude vycházeno z interních dat společnosti za rok 2019. Přestože v roce 2020 nastala mimořádná celosvětová situace ohledně pandemie, nedošlo v podniku v daném roce ke změnám v procesní architektuře, a proto je možné vycházet z roku 2019. Došlo pouze k mírným změnám v rámci operativních rozhodnutí, které se týkaly především zabezpečení dostatečného počtu pracovníků pro plynulou výrobu produktů v rámci pracovních týdnů a plnění přijatých zakázek.

4.6.1 Úprava účetních dat

V první fázi aplikace metodiky ABC na určený podnik je důležité rozdělení nepřímých či režijních nákladů. Rozhodnutí, které náklady do výpočtů zahrnout, které naopak vyřadit je důležité pro finální výsledky dosažené pomocí metodiky ABC. Při úpravě účetních dat společnosti se bude vycházet z nákladů středisek výroby, etiketování a balení a obchodního úseku, jelikož tyto úseky jsou spjaty s výrobou a následným prodejem produktů společnosti. Náklady ostatních středisek, která nejsou úzce spjata s výrobou budou následně také upraveny pro potřeby provedení ABC kalkulace režijních nákladů u podpůrných aktivit podniku.

Tabulka 10 - Výrobní náklady společnosti za rok 2019 v Kč

Typ nákladu	Celkem za rok 2019
Přímý materiál	175 306 379
Přímé mzdy	70 148 841
Celkem přímé náklady	**245 455 221**

Režijní materiál	8 791 574
Režijní mzdy	16 730 590
Spotřeba energie	2 535 985
Prodané zboží	30 749 009
Opravy a udržování	461 477
Ostatní služby	10 809 489
Daně a poplatky	1 500
Prodaný materiál	1 428 219
Ostatní provozní náklady	317 683
Odpisy	3 796 511
Finanční náklady	7 218
Změna stavu zásob vlastní činnosti	- 5 981 599
Celkem nepřímé náklady	**69 647 655**

Zdroj: vlastní zpracování, 2021

Oproti rozdělení nákladů podle středisek ze třetí kapitoly této práce je nutné do výrobních nákladů (vybraná střediska) zahrnout také náklady, které podnik při svém dělení podle středisek zahrnuje do jiných středisek. Konkrétně se jedná o náklady spojené s elektrickou energií. Společnost ve svém střediskovém dělení řadí celkové roční energetické náklady do střediska podnikové správy. Jenže při výrobním procesu při určitých aktivitách využívá stroje, které spotřebovávají značnou část energií. Poměr energie, která je spotřebována při výrobě a energie spotřebované v podnikové správě je dle odhadu společnosti 87 % spotřeba ve výrobě a 13 % spotřeba v kancelářích a prostorech nesouvisejících s výrobním procesem. Největší zastoupení na tomto rozdělení má elektrická energie, která je používána pro výrobní stroje, tavicí pece, osvětlení výrobních prostorů apod. Dalším nákladem, který je vhodné oproti rozdělení podle středisek zahrnout je odpis podnikového výrobního programu a části odpisů budov. Konkrétně tyto náklady tvoří kolem 2,5 milionu Kč, které jsou přičteny k odpisům výrobních strojů.

Jak již bylo zmíněno, ve finančním účetnictví také existují náklady, které nesouvisí s aktivitami společnosti a neměli by být do systému zahrnuty. Veškeré vyřazené nepřímé náklady daných středisek včetně hodnot za dané období jsou uvedeny v tabulce 11.

Tabulka 11 - Vyřazené nepřímé náklady v Kč

Vyřazené náklady	Hodnota
Prodané zboží	30 749 009
Prodaný materiál	1 428 219
Služby	8 585 027
Daně a poplatky	1 500
Finanční náklady	7 218
Změna stavu zásob vlastní výroby	-5 981 599
Celkové vyřazené nepřímé náklady	**34 789 374**

Zdroj: vlastní zpracování, 2021

Celkově budou pro potřeby metodiky ABC vyřazeny náklady v hodnotě necelých 35 milionů Kč. Největší částí vyřazených nepřímých nákladů tvoří náklady vynaložené na prodané zboží, jejichž vyřazení souvisí s tím, že jsou přímo vázány na výnosy z prodaného zboží. Stejný princip vyřazení je použit také pro prodaný materiál. V rámci služeb se vyřazují náklady spojené se službami typu cestovné, náklady na reprezentaci, překladatelské služby apod. Dále jsou vyřazeny poplatky a finanční náklady, jelikož nemají souvislost s výrobním procesem. Poslední částí vyřazených nákladů je změna stavu zásob vlastní činnosti. V tomto případě se jedná o specifický náklad, který zaznamenává pohyb polotovarů, nedokončené výroby a výrobků v podniku. Ovšem náklady, které byly na tyto výrobky vynaloženy jsou již zaznamenány v přímém materiálu a mzdách, případně v režijním materiálu. Záporná hodnota tohoto typu nákladu znamená, že v daném období podnik více zásob vlastní činnosti vytvořil, než odebral k prodeji či dalším výrobním aktivitám (v případě nedokončené výroby).

Pro alokaci režijních náklady podle metodiky ABC zbývají následující položky. V následujících fázích metodiky ABC bude využito struktury režijních nákladů z tabulky 12.

Tabulka 12 - Nepřímé náklady pro alokaci v metodice ABC v Kč

Náklady pro alokaci	Hodnota
Režijní materiál	8 791 574
Režijní mzdy	16 730 590
Spotřeba energie	2 535 985
Opravy a udržování	461 477
Ostatní služby	2 224 462
Ostatní provozní náklady	317 683
Odpisy	3 796 511
Celkové náklady pro alokaci	**34 858 281**

Zdroj: vlastní zpracování, 2021

Pro alokaci nepřímých, režijních nákladů zbývají náklady ve výši přes 32 milionů Kč. Největší hodnoty v rámci této skupiny nákladů představují režijní mzdy, kam lze zařadit mzdy mistrů ve výroby a dalších pracovníků, kteří v daných střediscích nepřímo zajišťují správný chod výrobního procesu. Další důležitou částí nepřímých nákladů, které je nutné do systému ABC zahrnout jsou náklady na režijní materiál. Jedná se především o pomocný materiál používaný v rámci výrobního prostoru a výrobního procesu pro bezchybný průběh výroby. Do této skupiny nákladů jsou zařazeny kromě pomocného materiálu také např. ochranné pomůcky pro pracovníky. Dále je zde zahrnuta poměrová část nákladů na elektrickou energii, která je pro výrobní proces nezbytná. Výrobní stroje používané pro různé aktivity v rámci výrobního procesu jsou vázány s následujícími položkami nepřímých nákladů pro alokaci v ABC: opravy a udržování, odpisy a ostatní provozní náklady. Poslední položkou nákladů pro alokaci jsou služby. V tomto případě se jedná o náklady na dovoz materiálu potřebného pro jednotlivé zakázky, jelikož společnost využívá pro některé typy materiálových zásob externí skladovací prostory.

Nevýrobní střediska

Ve druhé části první etapy budou upravena účetní data nevýrobních středisek, která zabezpečují podpůrné procesy a aktivity. Definování podpůrných aktivit bude předmětem druhé etapy tvorby ABC systému. Přehled celkových nákladů nevýrobních středisek, kam spadají střediska: materiálové hospodářství, správa budov a údržba, podniková správa a kvalita/jakost je zaznamenán v tabulce 13.

Tabulka 13 - Náklady nevýrobních středisek v Kč

Celkové Náklady	Hodnota
Režijní materiál	3 938 466
Režijní mzdy	23 425 763
Spotřeba energie	375 725
Opravy a udržování	2 467 910
Ostatní služby	8 183 062
Daně a poplatky	203 263
Ostatní provozní náklady	476 043
Odpisy	2 839 494
Finanční náklady	3 416 405
Celkové náklady	**45 326 130**

Zdroj: vlastní zpracování, 2021

Celkové náklady daných středisek činí přes 45 milionů Kč. Z této sumy bude v následujícím kroku odečteno několik nákladových položek, které nesouvisí přímo s činností podniku a není vhodné je do systému ABC zahrnout. Přehled těchto nákladů a přehled zbylých nákladů pro alokaci na podpůrné aktivity je v tabulce 14.

Tabulka 14 - Vyřazené náklady a náklady pro alokaci u podpůrných procesů

Vyřazené náklady	Hodnota	Náklady pro alokaci	Hodnota
Služby	5 908 652	Režijní materiál	3 938 466
Daně a poplatky	203 263	Režijní mzdy	23 425 763
Finanční náklady	3 416 405	Spotřeba energie	375 725
		Opravy a udržování	2 467 910
		Ostatní služby	2 274 410
		Ostatní provozní náklady	476 043
		Odpisy	2 839 494
Vyřazené náklady	**9 528 320**	**Náklady pro alokaci**	**35 797 810**

Zdroj: vlastní zpracování, 2021

Největší část vyřazených nákladů tvoří služby, které nemají s hlavními procesy podniku spojitost. Částku necelých 6 milionů korun tvoří služby externích právníků, překladatelů a podobných externistů, do této sumy se řadí také vyřazené náklady na reprezentaci, cestovné či bezpečnostní služby. Další nezanedbatelnou část tvoří vyřazené finanční náklady. Tuto část tvoří především kurzové rozdíly, dary či poplatky bance a jiným finančním institucím. Poslední vyřazenou složku tvoří nákladová položka daně a poplatky.

Pro alokaci nepřímých nákladů pomocí metody ABC zbývají režijní náklady ve výši necelých 36 milionů korun za dané období. Kromě režijních mezd a nákladů jsou zde zahrnuty také zbývající odpisy budov, kancelářského majetku či softwarových programů. Dále je do systému z pohledu autora zahrnout náklady na přepravu hotových výrobků a skladovací náklady spojené s využitím externích skladovacích prostor. Tyto 2 položky nákladů jsou zahrnuty v ostatních službách ve výši 2,2 milionů korun.

4.6.2 Definování aktivit a nákladových objektů

Druhou velice podstatnou částí systému ABC je přesné definování aktivit, které jsou zahrnuty v hlavním procesu společnosti, v tomto případě v procesu výrobním. Společnost LUKAS CZ vyrábí v rámci své činnosti široké spektrum různých výrobků. Z výrobního procesu lze seskupit vyráběné produkty do 4 skupin podle homogenity produktů. V rámci

těchto skupin je výrobní proces již z hlediska aktivit stejný. Celkový počet definovaných aktivit je 12 a tyto aktivity jsou zaznamenány v následujícím seznamu:

- Příprava materiálu,
- usazování lamel,
- lepení,
- dotvarování,
- vytvrzení,
- etiketování a zabalení,
- zaskladnění,
- automatická kompletace,
- potahování,
- máčení,
- sušení,
- zrnění.

Společně s výše uvedenými hlavními aktivitami jsou pro podnik definovány podpůrné aktivity, které zajišťují průběh zmíněných hlavních aktivit. Nejdůležitějšími podpůrnými procesy v činnosti podniku jsou následující:

- plánování výroby,
- nákup materiálu,
- skladování,
- expedice,
- kontrola kvality,
- údržba.

Kromě výše definovaných aktivit je součástí tohoto kroku či etapy tvorby systému ABC je definování nákladových objektů. V případě společnosti LUKAS CZ je z charakteru činnosti logické zvolit nákladovými objekty vyráběné produkty. Nákladovými objekty tedy jsou následující:

- brousicí lamelový talíř (manuální výroba),
- brousicí lamelový talíř (automatická výroba),
- brousicí čepička,
- brousicí vějíř.

Definování nákladových objektů vychází z výrobního programu společnosti. Výše uvedené nákladové objekty spotřebovávají různé aktivity (z výše uvedeného seznamu) v rozdílných objemech. Analýza objemu a nákladnosti jednotlivých aktivit bude předmětem dalších fází metodiky ABC.

4.6.3 Procesní nákladová analýza

Po etapě, která se věnuje definování struktury celého ABC systému v podobě aktivit a nákladových objektů nastává procesní nákladová analýza, která se týká vyjádření nákladů jednotlivých definovaných aktivit z předcházejícího kroku.

Samotná etapa procesní nákladové analýza se bude skládat z několika na sebe navazujících kroků, jejichž cílem bude sestavení **matice nákladů aktivit** (Activity cost matrix). Nejprve je nutné pro typy nákladů (z první etapy) určit vztahové veličiny, to znamená určit veličinu, dle které budou celkové náklady (režijní materiál, režijní mzdy apod.) rozřazeny jednotlivým aktivitám. U většiny typů nákladů bude pro tento krok využito procentuálního odhadu na základě komunikace s vedením podniku, či procentuální analýzy, v případě, že bude možné tyto náklady zjistit z podnikového informačního systému. Přímé přiřazení bude použito pouze pro přiřazení režijních nákladů odpisů na jednotlivé aktivity, a to podle informačního systému společnosti, ve kterém jsou odpisy jednotlivých výrobních zařízení. Odpisy těchto zařízení budou přiřazeny jednotlivým aktivitám výrobního procesu podle jejich využití při těchto aktivitách. K těmto odpisům bude přiřazena poměrová část odpisu za software (pro výrobní program) a části budov využívaných k výrobním aktivitám. Tabulka nákladových driverů jednotlivých hlavních aktivit, dle kterých je zpracována matice nákladů aktivit se nachází v příloze A, drivery pro podpůrné aktivity jsou v příloze B.

Tabulka 15 - Matice nákladů aktivit v Kč

Aktivita	Režijní materiál	Režijní mzdy	Energie	Opravy a udržování	Služby	Odpisy	Ostatní provozní náklady
Příprava materiálu	1 318 736	2 007 671	346 493	41 533	185 372	250 353	41 299
Usazování lamel	439 579	1 003 835	61 146	18 459	185 372	236 624	63 537
Lepení	1 230 820	1 171 141	81 528	55 377	185 372	285 376	57 183

Dotvarování	439 579	669 224	40 764	23 074	185 372	236 624	15 884
Vytvrzení	351 663	1 338 447	407 639	69 222	185 372	533 647	6 354
Etiketování a zabalení	1 758 315	3 513 424	244 584	83 066	185 372	420 203	34 945
Zaskladnění	703 326	3 346 118	183 438	9 230	185 372	273 663	3 177
Automatická kompletace	1 670 399	1 840 365	468 785	138 443	185 372	598 445	25 415
Potahování	263 747	669 224	61 146	4 615	185 372	242 516	12 707
Máčení	175 831	334 612	40 764	4 615	185 372	236 624	15 884
Sušení	87 916	167 306	40 764	4 615	185 372	242 726	15 844
Zrnění	351 663	669 224	61 146	9 230	185 372	239 704	25 415
Nákup materiálu	157 539	3 123 435	37 573	197 433	222 642	473 249	38 083
Skladování	1 772 310	3 904 294	93 931	987 164	222 642	473 249	214 220
Expedice	78 769	1 561 718	18 786	49 358	1 161 200	473 249	9 521
Plánování výroby	393 847	3 123 435	37 573	74 037	222 642	473 249	9 521
Údržba	1 181 540	7 027 729	75 145	691 015	222 642	473 249	95 209
Kontrola kvality	354 462	4 685 153	112 718	468 903	222 642	473 249	109 490

Zdroj: vlastní zpracování, 2021

4.6.4 Analýza aktivit

Předposlední fází v metodice ABC je analýza aktivit. Tato etapa skládá ze 4 dílčích kroků, jejichž výsledek je dosažení ceny nebo nákladového zatížení jedné jednotky aktivity.

Tabulka 16 - Analýza aktivit společnosti

Aktivita	Celkové náklady v Kč	Vztahová veličina	Míra výkonu
Příprava materiálu	4 191 457	Počet minut	432 000
Usazování lamel	2 008 552	Počet minut	1 728 000

Lepení	3 066 798	Počet minut	864 000
Dotvarování	1 610 521	Počet minut	432 000
Vytvrzení	2 892 344	Počet minut	432 000
Etiketování a zabalení	6 239 909	Počet minut	1 944 000
Zaskladnění	4 704 323	Počet minut	432 000
Automatická kompletace	4 927 224	Počet minut	1 080 000
Potahování	1 439 327	Počet minut	2 160 000
Máčení	993 702	Počet minut	1 296 000
Sušení	744 583	Počet minut	864 000
Zrnění	1 541 753	Počet minut	972 000

Zdroj: vlastní zpracování, 2021

Vztahovou veličinou pro všechny hlavní aktivity společnosti je určen počet minut, a to z důvodu časového zatížení spotřeby jednotlivých aktivit u nákladových objektů. Většina hlavních aktivit je spotřebovávána v řádech minut, některé dokonce v řádech sekund, proto byl zvolen tento driver (vztahová veličina). Míra výkonu u těchto aktivit byla poté stanovena jako roční časový fond pracovníka vykonávající tuto aktivitu násoben počtem pracovníků podílejících se na této aktivitě.

Pro dosažení jednotkové ceny aktivity bude nejprve nutné rozdělit náklady podpůrných aktivit primárním aktivitám. Vzhledem k povaze výroby není možné přesné rozřazení nákladů podle driverů jako jsou: počet plánů, počet kontrol apod., proto bude v tomto kroku využito procentuální přirážky jednotlivým hlavním aktivitám podniku. Určení procentuálního nákladového zatížení pro jednotlivé hlavní aktivity je v příloze C. V následující tabulce Jsou zobrazeny náklady aktivit, podpůrné náklady přiřazené jednotlivým aktivitám a jednotkové náklady aktivity se zahrnutím podpůrných aktivit, které byly spočítány jako poměr celkových nákladů aktivity a míry výkonu dané aktivity.

Tabulka 17 - Jednotkové náklady hlavních aktivit včetně podpůrných aktivit v Kč

Aktivita	Náklady aktivity	Podpůrné náklady	Jednotkové náklady
Příprava materiálu	4 191 457	3 060 459	16,79
Usazování lamel	2 008 552	3 167 687	3,00
Lepení	3 066 798	3 209 343	7,26
Dotvarování	1 610 521	2 795 140	10,20
Vytvrzení	2 892 344	2 610 132	12,74
Etiketování a zabalení	6 239 909	3 346 693	4,93
Zaskladnění	4 704 323	3 216 759	18,34
Automatická kompletace	4 927 224	4 217 516	8,47
Potahování	1 439 327	2 697 852	1,92
Máčení	993 702	2 554 966	2,74
Sušení	744 583	2 469 967	3,72
Zrnění	1 541 753	2 512 466	4,17

Zdroj: vlastní zpracování, 2021

Dle zpracované analýzy vychází jako nákladově nejnáročnější aktivity zaskladnění a příprava materiálu, to je dáno především nízkým počtem pracovníků podílejících se na daných aktivitách a hodnotou odpisů zařízení, které jsou těmto aktivitám přiřazeny.

4.6.5 Přiřazení nákladů aktivit nákladovým objektům

Poslední etapou v metodice ABC je etapa přiřazení nákladů aktivit, které byly vypočítány v předcházejícím kroku, jednotlivým nákladovým objektům, které byly definovány ve druhé etapě. Porovnání celkových nákladů výroby podle kalkulačních metod bude provedeno v následující podkapitole pro všechny nákladové objekty.

Tabulka 18 - Přiřazení nákladů na nákladový objekt – brousicí lamelový talíř manuální výroba

Aktivita	Jednotkové náklady (v Kč)	Spotřeba aktivity (v minutách)	Skutečné náklady (v Kč)
Příprava materiálu	16,79	0,160	2,69
Usazování lamel	3,00	1,092	3,27
Lepení	7,26	0,177	1,28
Dotvarování	10,20	0,093	0,95
Vytvrzení	12,74	0,138	1,76
Etiketování a zabalení	4,93	0,144	0,71
Zaskladnění	18,34	0,005	0,09
Celkem			**10,76**

Zdroj: vlastní zpracování, 2021

V tabulce 18 je zpracováno přiřazení nákladů aktivit nákladovému objektu – brousicí lamelový talíř (manuální výroba). Nepřímé náklady alokované pomocí ABC metodiky se rovnají 10,76 Kč na jeden kus.

Tabulka 19 - Přiřazení nákladů na nákladový objekt – brousicí lamelový talíř automatická výroba

Aktivita	Jednotkové náklady (v Kč)	Spotřeba aktivity (v minutách)	Skutečné náklady (v Kč)
Příprava materiálu	16,79	0,012	0,21
Automatická kompletace	8,47	0,320	2,71
Vytvrzení	12,74	0,030	0,38
Etiketování a zabalení	4,93	0,682	3,36
Zaskladnění	18,34	0,005	0,09
Celkem			**6,75**

Zdroj: vlastní zpracování, 2021

Tabulka 19 zobrazuje přiřazení nákladů aktivit nákladovému objektu – brousicí lamelový talíř při automatické výrobě. Nepřímé náklady alokované pomocí metodiky ABC se rovnají 6,75 Kč na jeden kus.

Tabulka 20 - Přiřazení nákladů na nákladový objekt – brousicí čepička

Aktivita	Jednotkové náklady (v Kč)	Spotřeba aktivity (v minutách)	Skutečné náklady (v Kč)
Potahování	1,92	0,130	0,25
Máčení	2,74	0,039	0,11
Sušení	3,72	0,020	0,07
Zrnění	4,17	0,024	0,10
Vytvrzení	12,74	0,085	1,08
Etiketování a zabalení	4,93	0,101	0,50
Zaskladnění	18,34	0,005	0,09
Celkem			**2,20**

Zdroj: vlastní zpracování, 2021

Celkové nepřímé náklady alokované pomocí ABC jsou u nákladového objektu – brousicí čepička ve výši 2,20 Kč za jeden kus.

Tabulka 21 - Přiřazení nákladů na nákladový objekt – brousicí vějíř

Aktivita	Jednotkové náklady (v Kč)	Spotřeba aktivity (v minutách)	Skutečné náklady (v Kč)
Příprava materiálu	16,79	0,079	1,33
Usazování lamel	3,00	1,925	5,77
Lepení	7,26	0,255	1,85
Vytvrzení	12,74	0,055	0,70

Etiketování a zabalení	4,93	0,138	0,68
Zaskladnění	18,34	0,005	0,09
Celkem			**10,42**

Zdroj: vlastní zpracování, 2021

Nepřímé náklady u nákladového objektu – brousicí vějíř byly alokovány ve výši 10,42 Kč na jeden kus. Uvedené hodnoty jsou vždy vypočtené na jeden kus výrobku jako násobek jednotkových nákladů dané aktivity a minutové spotřeby této aktivity. Porovnání celkových nákladů jednotlivých nákladových objektů podle metodiky ABC a podle současné podnikové kalkulace je předmětem následující kapitoly.

4.6.6 Porovnání podnikové kalkulace a kalkulace ABC

V předchozí části kapitoly byla zpracována nákladová kalkulace nepřímých nákladů při využití metodiky ABC. Nyní budou k alokovaným nákladům na jednotlivé nákladové objekty připočteny přímé náklady, které podnik eviduje ve svém podnikovém systému a tyto celkové výrobní náklady budou porovnány s náklady kalkulovanými ekonomickým oddělením společnosti.

Přímé náklady u jednotlivých nákladových objektů budou totožné pro kalkulaci podle metodiky ABC i pro současně používanou kalkulaci v rámci podniku. Přímé náklady se skládají z přímých mezd a přímého materiálu spotřebovaného na jednotku produkce daného výrobku. Rozdíly v porovnávaných typech kalkulací nastávají ve druhé části – režijní náklady podle metodiky ABC a výrobní a správní režie u současné kalkulace. Oba dva typy kalkulací pro všechny 4 nákladové objekty jsou zpracované v následující tabulce.

Tabulka 22 - Porovnání nákladových kalkulací u nákladových objektů v Kč

Brousicí lamelový talíř (manuální výroba)

Kalkulace podle ABC		**Současná kalkulace**	
Přímé náklady	38,77	Přímé náklady	38,77
Režijní náklady (ABC)	10,76	Výrobní a správní režie	9,69
Celkové náklady	**49,53**	**Celkové náklady**	**48,46**

Brousicí lamelový talíř (automatická výroba)			
Kalkulace podle ABC		**Současná kalkulace**	
Přímé náklady	17,09	Přímé náklady	17,09
Režijní náklady (ABC)	6,75	Výrobní a správní režie	5,98
Celkové náklady	**23,84**	**Celkové náklady**	**23,07**

Brousicí čepička			
Kalkulace podle ABC		**Současná kalkulace**	
Přímé náklady	3,81	Přímé náklady	3,81
Režijní náklady (ABC)	2,20	Výrobní a správní režie	1,90
Celkové náklady	**6,01**	**Celkové náklady**	**5,71**

Brousicí vějíř			
Kalkulace podle ABC		**Současná kalkulace**	
Přímé náklady	23,69	Přímé náklady	23,69
Režijní náklady (ABC)	10,42	Výrobní a správní režie	9,47
Celkové náklady	**34,11**	**Celkové náklady**	**33,16**

Zdroj: vlastní zpracování, 2021

Z přehledu kalkulace nákladů podle metodiky ABC a současné kalkulace využívané v podniku nelze vypozorovat výrazný rozdíl. Veškeré vypočtené náklady jsou vztažené na 1 kus produkce. Společnost LUKAS CZ další neplánované náklady, včetně těch zahrnutých do ABC kalkulace, pokrývá ze stanovené marže. Pro detailnější kalkulaci nákladů podle metodiky ABC by bylo zapotřebí v podniku nadefinovat veškeré probíhající aktivity, to ovšem nebylo možné vzhledem k rozsahu práce a dostupným informacím.

Vypočtené rozdíly mezi jednotlivými kalkulacemi jsou na 1 kusu produkce. Pro lepší znázornění výše nákladů, která je v současné době kryta na úkor marže je v následující tabulce zpracován objem produkce jednotlivých výrobků za rok a rozdíl mezi nákladovými kalkulacemi výrobků.

Tabulka 23 - Objem výroby a rozdíl mezi kalkulacemi

Produkt	Rozdíl mezi kalkulacemi v Kč	Objem výroby v ks	Celkový rozdíl v Kč
Brousicí lamelový talíř (manuální výroba)	1,07	600 000	642 000
Brousicí lamelový talíř (automatická výroby)	0,77	750 000	577 500
Brousicí čepička	0,3	3 000 000	900 000
Brousicí vějíř	0,95	250 000	237 500

Zdroj: vlastní zpracování, 2021

Celková hodnota rozdílu mezi současnou kalkulací nákladů a kalkulací ABC při započítání ročních objemů výroby je 2 357 000 Kč. Tato hodnota bude předmětem pro optimalizaci nákladů v následující kapitole.

5 Optimalizační návrhy

Z kalkulace režijních nákladů společnosti vycházejících z aktivit byl zjištěn rozdíl kolem 2,35 milionů Kč mezi kalkulací aktuálně prováděnou v podniku a ABC kalkulací. Společnost LUKAS CZ při své velikosti a dlouhodobé činnosti nemá výrazné nedostatky, které by ohrožovaly její budoucí vývoj. V této kapitole bude uvedeno několik optimalizačních návrhů, které by měly společnosti poskytnout podporu pro neustálé zlepšování a jejichž cílem bude eliminovat zjištěný rozdíl mezi nákladovými kalkulacemi.

5.1 Zavedení ABM

Prvním nástrojem optimalizace nákladů společnosti je zavedení ABM (Activity Based Management) neboli řízení podle aktivit. Activity based management vychází z ABC metodiky (řízení nákladů podle aktivit) a kalkulace nákladů podle jednotlivých aktivit společnosti. Cílem tohoto návrhu je optimalizovat náklady na jednotlivé aktivity, aby mohla společnost realizovat stanovenou marži v plné výši.

Zavedení metodiky ABM by obsahovalo částečné přeorientování ekonomického oddělení. Kromě klasických činností by se toto oddělení věnovalo také analýze nákladů podle aktivit. Pro zavedení řízení podle aktivit by bylo potřebné nadefinovat veškeré aktivity v podniku, a to hlavní i podpůrné. Vzhledem ke každodennímu provozu společnosti by neměl být tento krok pro ekonomické oddělení se zapojením mistrů výroby a dalších odpovědných pracovníků jednotlivých středisek obtížný.

Důležitým předpokladem pro implementaci ABM – řízení podle aktivit je podpora informačního systému společnosti. Současný informační systém je nakonfigurován i na podporu ABM, tudíž by společnost nemusela dokupovat žádný modul pro dané řízení. V této oblasti by společnosti v současné době nevznikly dodatečné náklady.

5.2 Controlling režijních nákladů

V souvislosti se zavedením metodiky ABM – řízení podle aktivit je vhodné stanovit také ukazatele výkonnosti daných aktivit a procesů, které budou doplňovat současné KPI, které jsou ve společnosti sledovány. Procesní struktura v současné podobě podniku je v dostačující formě, nebude tedy nutné provádět Reengineering podnikových procesů.

Pro představu lze využít např. následující klíčové ukazatele výkonnosti, včetně osob, které budou odpovědné za získání dat a jejich předání k analýze a vyhodnocení.

Tabulka 24 - Navrhované KPI pro podnikové procesy

Navržené KPI	Vyhodnocení	Odpovědná osoba
Podpůrné a řídící procesy		
Podíl reklamovaných dodávek	Měsíčně	Nákupčí
Podíl opožděných dodávek	Měsíčně	Nákupčí
Procentuální využití skladových prostor	Čtvrtletně	Vedoucí skladu
Doba hotových výrobků na skladě	Čtvrtletně	Vedoucí skladu
Podíl vyřazených výrobků kvalitou	Týdně	Vedoucí kvality
Hlavní procesy		
Počet poruch a závad strojů – prostoje	Měsíčně	Mistr
Doba přerušení výroby z důvodu poruch, čekání na materiál apod.	Měsíčně	Mistr

Zdroj: vlastní zpracování, 2021

Dosavadní klíčové ukazatele výkonnosti jsou využívány především pro hlavní procesy podniku. Ukazatele pro tyto procesy jsou na vysoké úrovni a dle názoru autora práce je není nutné předělávat, ale lze je pouze doplnit o poslední 2 navržené KPI z tabulky 24. Dané ukazatele se týkají především prostojů a přerušení výroby z různých důvodů, jelikož pokud v podniku stojí výroba, podniku rostou náklady. V téže tabulce jsou také zahrnuty příklady klíčových ukazatelů výkonnosti pro podpůrné a řídící procesy, jejichž cílem je odhalení režijních nákladů, které lze redukovat.

Cílové hodnoty jednotlivých navržených KPI budou určeny finančním oddělením společnosti, které bude jednotlivé hodnoty ukazatelů také vyhodnocovat společně s odpovědnou osobou. Odpovědná osoba za jednotlivé klíčové ukazatele výkonnosti procesů bude vždy během daného časového intervalu sbírat a připravovat data pro finanční oddělení a bude také odpovědná za implementaci případných nápravných opatření v případě nepříznivých výsledků. Přínosem pro podnik je větší sledování

jednotlivých procesů a odhalení nadbytečných režijních nákladů, které bude možné následně redukovat.

5.3 Metodologie Lean

Dalším možným optimalizačním návrhem pro společnost LUKAS CZ je praktická aplikace metodologie **Lean**. Ta se vyznačuje tím, že se snaží v podniku identifikovat a odstranit činnosti, které podniku či jeho zákazníkům nepřinášejí hodnotu, ale vytvářejí v podniku náklady. Náklady těchto činností lze označit jako plýtvání zdroji podniku. Plýtvání se v podniku objevuje ve všech procesech a může mít např. následující podobu v administrativních (režijních) oblastech podniku:

- čekání – dlouhé časové prodlevy mezi komunikací jednotlivých oddělení,
- přepracovávání – chybějící či chybně zpracované informace,
- nadvýroba – kopírování, tisk výkazů a dokumentů, které již dále nejsou potřeba,
- zpracovávání, pohyb, skladování apod. (Svozilová, 2011)

Cílem zavedení této metodologie je **nalézt a eliminovat režijní náklady** podniku, které se při analýze činností ukáží jako nadbytečné. Kalkulace režijních nákladů podniku ukázala, že tyto náklady jsou v realitě vyšší, než s jakými kalkuluje společnost v současnosti. Tento rozdíl mezi kalkulacemi je v současné době krytý z vytvořené marže a snižuje plánované zisky společnosti. V případě, že podnik dokáže využít metodologie Lean, mělo by dojít k redukci režijních nákladů a dosažení plánované marže.

Nástrojem metodologie Lean může být např. nástroj 5 S, který je možné charakterizovat následovně:

- **Sort** (třídění) – cílem je vyřadit veškeré činnosti či nástroje, které nejsou pro proces nezbytné,
- **Straighten** (umisťování) – přehledné umístění potřebných věcí pro zajištění plynulého průběhu procesu,
- **Shine** (úklid) – prostor pro práci má být dobře organizován a udržován v pracovní čistotě pro provedení procesu,
- **Standardize** (standardizace) – pracovní činnosti by měly být standardizované tak, aby byl zajištěn jejich opakovaný průběh,
- **Sustain** (udržení) – cílem je nejen dodržování pracovních postupů, ale také pravidel stanovených podnikem a pravidel předchozích čtyř S. (Svozilová, 2011)

Z ekonomického hlediska se nejedná o finančně náročný návrh a je možné ho praktikovat v rámci několika týdnů. Dalším krokem může být aplikace metody Six Sigma či dalších optimalizačních metod.

5.4 Metoda kaizen

Metodu kaizen lze charakterizovat jako filozofii podniku pocházející z Japonska, jejíž snahou je neustálé zlepšování podnikových procesů. Charakteristickou vlastností této metody je zapojení všech zaměstnanců daného podniku. (Januška, 2018)

Jedním z optimalizačních návrhů pro společnost LUKAS CZ související s metodou kaizen je nástroj pro zlepšování podnikových procesů, tzv. zlepšovací návrhy. Pracovníci budou mít možnost prostřednictvím vytvořené šablony navrhovat, jak daný proces zlepšit. Takový systém počítá s iniciativou ze strany pracovníků zvýšit výkonnost procesů na určitých pozicích. Důležitou složkou tohoto optimalizačního návrhu je také motivační složka pro zaměstnance. Vytvořené návrhy na optimalizaci procesů bude vyhodnocovat odpovědná osoba ve středisku, jehož se zlepšovací návrh týká. Pracovník, jehož zlepšovací návrh bude pro podnik přínosem a bude přijat bude odměněn prémií v rozmezí 2 000 Kč – 4 000 Kč podle výše ekonomického přínosu. Šablona pro zpracování zlepšovacího návrhu může mít např. následující podobu.

Obrázek 10 - Šablona pro zlepšovací návrhy

Zlepšovací návrh	
Jméno a příjmení:	
Pracovní pozice:	
Popis průběhu procesu před zlepšením:	
Navržení zlepšení:	
Predikovaný přínos návrhu:	
Datum a podpis:	

Zdroj: vlastní zpracování, 2021

Kromě ekonomického přínosu má zavedení také neekonomický přínos, který znamená **větší zapojení pracovníků do procesů**, jelikož budou o jednotlivých procesech a jejich aktivitách více přemýšlet a finanční motivace je bude vést ke snaze nalézt optimální řešení pro vykonávané procesy. Finanční náklady nejsou z hlediska velikosti podniku vysoké a zapojením pracovníků vykonávajících dané procesy lze získat zajímavé návrhy, které lze po další (podrobnější) analýze implementovat. Sledování a následné vyhodnocení optimalizačního návrhu (zlepšovací návrhy pracovníků) lze provádět pomocí již zavedených indikátorů či ukazatelů výkonnosti procesů. Cílem je pomocí zlepšovacích návrhů odpovídajících pracovníků snižovat zmetkovitost výrobků, počet reklamací z důvodu špatných výrobků či zvyšovat výkonnost strojů a celkově snížit režijní náklady, které podnik vynakládá na odstranění vzniklých chyb. Pro další zvýšení motivace pracovníků přinášet nové nápady pro jednotlivé procesy je možné vybrat ze všech úspěšných návrhů vždy jeden nejlepší návrh daného roku, který přinesl společnosti nejvyšší ekonomický efekt a odměnit tohoto pracovníka mimořádnou odměnou.

5.5 Systém totální produktivní údržby

Dalším opatřením, které je možné podniku navrhnout je zavedení systému totální produktivní údržby (TPM – Total Productive Maintenance). Jedná se o moderní koncepci, která má dva základní limitní cíle. Prvním je **nulová poruchovost**, kdy se podnik snaží docílit bezporuchového chodu výrobních strojů a zařízení. Druhým limitním cílem, ke kterému se v této koncepci snaží podnik přiblížit je **nulová zmetkovitost** neboli odstranění výroby neshodných produktů. Základem koncepce TPM je každodenní a běžná údržba strojů, která je ovšem převedena na pracovníky, kteří dané zařízení obsluhují. (Nenadál, Noskieničová, Petříková, Plura, & Tošenovský, 2008)

Při zavedení této koncepce by mohla společnost dospět k vyšší produktivitě jednotlivých strojů. Společnost by tedy při současném strojovém vybavení dokázala snížit počet neshodných výrobků a zvýšit celkovou produkci. Dalším efektem by měla být úspora nákladů vynaložených na opravy a udržování těchto strojů. Menších nákladů na opravy strojů by mělo být dosaženo každodenní údržbou ze strany obsluhujících pracovníků a udržení čistého pracovního prostředí. Tuto údržbu je možné označit jako preventivní, jelikož má předcházet potřebě oprav a velkých zásahů ze strany střediska údržby. Další ekonomickou úsporu pro podnik znamená odstranění prostojů ve výrobě vzniklých z důvodu prováděných oprav. Poslední částí optimalizace nákladů pomocí této koncepce

je možné snížení počtu pracovníků střediska údržby, jelikož je údržba strojů z části prováděna jejich obsluhou. V tomto případě je možné vyhodnotit po určitém čase vyhodnotit přínos TPM koncepce a optimalizovat počet pracovníků zmíněného střediska.

Pro zavedení koncepce TPM bude ovšem nutné také vynaložit určité náklady, aby koncepce správně fungovala. Těmito náklady lze rozumět náklady na zaškolení pracovníků obsluhujících dané stroje. Cílem tohoto zaškolení je naučit pracovníky samostatně diagnostikovat případné problémy či poruchy strojů a schopnost predikovat tyto poruchy a jejich dopady. Předpokladem pro funkčnost koncepce je také udržování pořádku v pracovním prostředí, správné umístění potřebných nástrojů a dalších zařízení.

Závěr optimalizačních návrhů

Jednotlivé optimalizační návrhy na sebe navazují a jsou vzájemně provázané (metodologie Lean s TPM apod.), což může znamenat pozitivní podporu při jejich realizaci. Finanční náročnost daných opatření není vysoká a jejich implementaci lze povést v řádech týdnů. Jednotlivé návrhy mají pomoci podniku v optimalizaci (redukci) režijních nákladů pro realizaci plánovaných marží, ale také podpořit kontinuální, neustálé zlepšování všech podnikových procesů. Výhodou zmíněných metod a návrhů je také jejich funkčnost i při eventuální změně produktového portfolia či vývoji produktů. Nejedná se pouze o jednorázové opatření s určeným účelem, ale o kontinuální řešení pro budoucnost podniku.

Závěr

Prvním hlavním cílem práce bylo prozkoumat a vymezit procesní řízení podniků a řízení nákladů podniku, především metodiky ABC. Tento cíl lze hodnotit jako splněný, jelikož dané oblasti byly v rámci práce vymezeny. Problematiku jednotlivých částí by bylo samozřejmě možné prozkoumat hlouběji, ale z hlediska rozsahu práce považuje autor tuto hloubku za dostačující. Překvapujícím zjištěním byly rozdíly v přístupu k metodice řízení nákladů podle aktivit podle jednotlivých autorů. Naopak v problematice procesů, procesního řízení apod. jsou názory většiny autorů shodné.

V rámci hodnocení výkonnosti společnosti ve svém oboru byla provedena analýza poměrovými ukazateli (ukazatele rentability a ukazatele likvidity). Při zpracování této analýzy bylo zjištěno, že společnost LUKAS CZ dosahuje ve svém oboru nižších hodnot rentability a likvidity, než je v oboru – výroba brusiv a ostatních nekovových minerálních výrobků běžné. Dále byla zpracována analýza vývoje tržeb a čistého zisku podniku za roky 2014 až 2019. Z této analýzy bylo zjištěno, že podnik stabilně dosahuje zisku ve výši kolem 10 milionů Kč.

Druhým cílem kladeným na tuto práci bylo aplikovat metodiku ABC v rámci podniku. Tento cíl byl také splněn. Při vypracování kalkulace režijních nákladů podle metodiky ABC byly zjištěny mírné rozdíly v rámci vypracované kalkulace a kalkulace, která je v současné době v podniku používána. Rozdíly v těchto dvou přístupech byly při přiřazení na jeden kus jednotlivých nákladových objektů maximálně 1,07 Kč, což není vysoký rozdíl. Při zahrnutí ročních objemů výroby daných produktů je celkový rozdíl daných přístupů zhruba 2,35 milionů korun. Podnik může v následujících obdobích aplikovat řízení podle aktivit (ABM) a získat ještě reálnější data o nákladech a průběhu jednotlivých aktivit a optimalizovat tak náklady na tyto aktivity vynaložené. Tímto krokem je možné realizovat stanovenou marži v plném rozsahu.

Poslední částí práce jsou zpracované optimalizační návrhy pro společnost, konkrétně metodologie Lean či metoda Kaizen, jejichž cílem je kontinuální zlepšování podnikových procesů, zvyšování jejich výkonnosti a optimalizace režijních nákladů. Současný stav podniku lze hodnotit pozitivně, z toho důvodu jsou dané optimalizační návrhy pouze mírným zásahem do současné struktury procesů.

Seznam použitých zdrojů

Evropská Unie (2015). *Uživatelská příručka k definici malých a středních podniků* Dostupné 5. 12. 2020 z http://publications.europa.eu/resource/cellar/79c0ce87-f4dc-11e6-8a35-01aa75ed71a1.0010.01/DOC_1

Febmat (2016). *Febmat.* Dostupné 16. 1. 2021 z https://www.febmat.com/clanek-ukazatele-financni-analyzy-likvidita/

Fišer, R. (2014). *Procesní řízení pro manažery: jak zařídit, aby lidé věděli, chtěli, uměli a mohli.* Praha, Česko: Grada.

Januška, M. (2018). *Úvod do operativního řízení podniku.* Plzeň, Česko: Západočeská univerzita v Plzni

Justice (2021). *Veřejný rejstřík a Sbírka listin - Ministerstvo spravedlnosti České republiky.* Dostupné 20. 3. 2021 z https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik

Lukas-Erzett (2020). *Next level solutions | Lukas-Erzett.* Dostupné 17. 12. 2020 z https://lukas-erzett.com/en/company/locations/czech-republic-skalna/

ManagementMania (2017). *Sociální síť pro business – ManagementMania.com.* Dostupné 28. 11. 2021 z https://managementmania.com/cs/rizeni-nakladu-cost-management

ManagementMania (2019). *Sociální síť pro business – ManagementMania.com.* Dostupné 28. 11. 2021 z https://managementmania.com/cs/procesni-rizeni

Ministerstvo průmyslu a obchodu (2020). *Ministerstvo průmyslu a obchodu.* Dostupné 21. 1. 2021 z https://www.mpo.cz/cz/panorama-interaktivni-tabulka.html

Navysis (2021). *Microsoft Dynamics NAV – podnikový informační systém pro skladování a distribuci, projektové řízení, výrobu a specializované služby.* Dostupné 4. 2. 2021 z https://www.navisys.cz/produkty/podnikove-systemy-erp/microsoft-dynamics-nav

Nenadál, J., Noskievičová, D., Petříková, R., Plura, J., & Tošenovský, J. (2008). *Moderní management jakosti.* Praha, Česko: Management Press

Petřík, T. (2007). *Procesní a hodnotové řízení firem a organizací – nákladová technika a komplexní manažerská metoda ABC/ABM*. Praha, Česko: Linde.

Petřík, T. (2009). *Ekonomické a finanční řízení firmy*. (2. vyd.). Praha, Česko: Grada.

Popesko, B. & Papadaki, Š. (2016). *Moderní metody řízení nákladů*. (2. vyd.). Praha, Česko: Grada.

Řepa, V. (2007). *Podnikové procesy*. (2. vyd.). Praha, Česko: Grada.

Řepa, V. (2012). *Procesně řízená organizace*. Praha, Česko: Grada.

Staněk, V. (2003). *Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů*. Praha, Česko: Grada

Svozilová, A. (2011). *Zlepšování podnikových procesů.* Praha, Česko: Grada.

Synek, M. (2011). *Manažerská ekonomika*. (5. vyd.). Praha, Česko: Grada.

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

Podnikové zdroje

Lukas-Erzett (2020). *Katalog produktů 2020/2021.* Dostupné 20. 11. 2020 z https://lukas-erzett.com/wp-content/uploads/LUKAS_Katalog_Osteuropa_2020-2021_cz_gesamt_ans-1.pdf

LUKAS CZ (2020). *Výroční zpráva za rok 2019.* Dostupné 10. 12. 2020 z https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=62854532&subjektId=154329&spis=474955

Seznam tabulek

Tabulka 1 - Identifikační údaje společnosti 8
Tabulka 2 - Hodnoty ukazatelů rentability v rámci oboru CZ-NACE 23.9 13
Tabulka 3 - Ukazatele rentability společnosti LUKAS CZ 13
Tabulka 4 – Hodnoty ukazatelů likvidity v rámci oboru CZ-NACE 23.9 14
Tabulka 5 - Ukazatele likvidity společnosti LUKAS CZ 15
Tabulka 6 - Hospodaření společnosti 2015-2019 v tis. Kč 16
Tabulka 7 - Druhové členění nákladů společnosti LUKAS CZ v roce 2019 (v tis. Kč) 36
Tabulka 8 - Účelové členění nákladů LUKAS CZ podle středisek za rok 2019 37
Tabulka 9 - Kalkulační členění nákladů společnosti LUKAS za rok 2019 (v tis. Kč) ... 38
Tabulka 10 - Výrobní náklady společnosti za rok 2019 v Kč 54
Tabulka 11 - Vyřazené nepřímé náklady v Kč 56
Tabulka 12 - Nepřímé náklady pro alokaci v metodice ABC v Kč 57
Tabulka 13 - Náklady nevýrobních středisek v Kč 58
Tabulka 14 - Vyřazené náklady a náklady pro alokaci u podpůrných procesů 59
Tabulka 15 - Matice nákladů aktivit v Kč 61
Tabulka 16 - Analýza aktivit společnosti 62
Tabulka 17 - Jednotkové náklady hlavních aktivit včetně podpůrných aktivit v Kč 64
Tabulka 18 - Přiřazení nákladů na nákladový objekt – brousicí lamelový talíř manuální výroba 65
Tabulka 19 - Přiřazení nákladů na nákladový objekt – brousicí lamelový talíř automatická výroba 65
Tabulka 20 - Přiřazení nákladů na nákladový objekt – brousicí čepička 66
Tabulka 21 - Přiřazení nákladů na nákladový objekt – brousicí vějíř 66
Tabulka 22 - Porovnání nákladových kalkulací u nákladových objektů v Kč 67
Tabulka 23 - Objem výroby a rozdíl mezi kalkulacemi 69
Tabulka 24 - Navrhované KPI pro podnikové procesy 71

Seznam obrázků

Obrázek 1 - Ukázka produktů společnosti 11
Obrázek 2 - Organizační struktura společnosti 12
Obrázek 3 - Referenční procesní model 24
Obrázek 4 - Procesní mapa společnosti 25
Obrázek 5 - Výrobní proces 26
Obrázek 6 - Prodejní proces 27
Obrázek 7 - Struktura kalkulací 39
Obrázek 8 - Struktura nákladů společnosti LUKAS CZ 44
Obrázek 9 - Přiřazování nákladů v ABC systému 47
Obrázek 10 - Šablona pro zlepšovací návrhy 73

Seznam použitých zkratek

ABB	Activity Based Budgeting
ABC	Activity Based Costing
ABCM	Activity Based Costing/Management
ABM	Activity Based Management
BOZP	Bezpečnost a ochrana zdraví při práci
EAT	Earnings Before Taxes
ERP	Enterprise Resource Planning
EVA	Economic Value Added
HR	Human Resources
ICT	Information and Communication Technologies
KPI	Key Performance Indicators
KRI	Key Results Indicators
L1	Okamžitá likvidita (1. stupeň)
L2	Pohotová likvidita (2. stupeň)
L3	Běžná likvidita (3. stupeň)
MPO	Ministerstvo průmyslu a obchodu
ROA	Return on Assets
ROE	Return on Equity
ROS	Return on Sales
SME	Small and Medium Enterprise
TPM	Total Productive Maintenance

Seznam příloh

Příloha A: Nákladové drivery pro hlavní aktivity

Příloha B: Nákladové drivery pro podpůrné aktivity

Příloha C: Matice rozdělení nákladů podpůrných aktivit na hlavní aktivity

Příloha A: Nákladové drivery pro hlavní aktivity

	Druh nákladu						
	Režijní materiál	Režijní mzdy	Energie	Opravy a udržování	Služby	Odpisy	Ostatní provozní náklady
Resource Cost Driver	% podíl	% odhad	% odhad	% podíl	Rovnoměrné	Přímé	% odhad
Aktivita							
Příprava materiálu	15 %	12 %	17 %	9 %	185 372	250 353	13 %
Usazování lamel	5 %	6 %	3 %	4 %	185 372	236 624	20 %
Lepení	14 %	7 %	4 %	12 %	185 372	285 376	18 %
Dotvarování	5 %	4 %	2 %	5 %	185 372	236 624	5 %
Vytvrzení	4 %	8 %	20 %	15 %	185 372	533 647	2 %
Etiketování a zabalení	20 %	21 %	12 %	18 %	185 372	420 203	11 %
Zaskladnění	8 %	20 %	9 %	2 %	185 372	273 663	1 %
Automatická kompletace	19 %	11 %	23 %	30 %	185 372	598 445	8 %
Potahování	3 %	4 %	3 %	1 %	185 372	242 516	4 %
Máčení	2 %	2 %	2 %	1 %	185 372	236 624	5 %
Sušení	1 %	1 %	2 %	1 %	185 372	242 726	5 %
Zrnění	4 %	4 %	3 %	2 %	185 372	239 704	8 %
Celkem	**100 %**	**100 %**	**100 %**	**100 %**	**2 224 462**	**3 796 511**	**100 %**
Celkové náklady	**8 791 574**	**16 730 590**	**2 038 197**	**461 477**	**2 224 462**	**3 796 511**	**317 683**

Zdroj: vlastní zpracování, 2021

Příloha B: Nákladové drivery pro podpůrné aktivity

	Druh nákladu						
	Režijní materiál	Režijní mzdy	Energie	Opravy a udržování	Služby	Odpisy	Ostatní provozní náklady
Resource Cost Driver	% podíl	Počet pracovníků	% odhad	% podíl	Rovnoměrné + přímé	Rovnoměrné	% odhad
Aktivita							
Nákup materiálu	4 %	4	10 %	8 %	222 642	473 249	8 %
Skladování	45 %	5	25 %	40 %	222 642	473 249	45 %
Expedice	2 %	2	5 %	2 %	1 161 200	473 249	2 %
Plánování výroby	10 %	4	10 %	3 %	222 642	473 249	2 %
Údržba	30 %	9	20 %	28 %	222 642	473 249	20 %
Kontrola kvality	9 %	6	30 %	19 %	222 642	473 249	23 %
Celkem	**100 %**	**30**	**100 %**	**100 %**	**2 274 410**	**2 839 494**	**100 %**
Celkové náklady	**3 938 466**	**23 425 763**	**375 725**	**2 467 910**	**2 274 410**	**2 839 494**	**476 043**

Zdroj: vlastní zpracování, 2021

Příloha C: Matice rozdělení nákladů podpůrných aktivit na hlavní aktivity

Aktivita	Nákup materiálu	Skladování	Expedice	Plánování výroby	Údržba	Kontrola kvality
Příprava materiálu	11 %	8 %	8 %	6 %	9 %	8 %
Usazování lamel	12 %	8 %	8 %	12 %	7 %	8 %
Lepení	14 %	8 %	8 %	11 %	7 %	8 %
Dotvarování	8 %	8 %	8 %	7 %	7 %	8 %
Vytvrzení	5 %	8 %	8 %	6 %	7 %	8 %
Etiketování a zabalení	6 %	8 %	8 %	13 %	11 %	8 %
Zaskladnění	10 %	8 %	8 %	8 %	10 %	8 %
Automatická kompletace	15 %	8 %	8 %	13 %	16 %	8 %
Potahování	4 %	8 %	8 %	6 %	8 %	8 %
Máčení	6 %	8 %	8 %	6 %	6 %	8 %
Sušení	4 %	8 %	8 %	6 %	6 %	8 %
Zrnění	5 %	8 %	8 %	6 %	6 %	8 %
Celkem	**100 %**	**100 %**	**100 %**	**100 %**	**100 %**	**100 %**
Celkové náklady	**4 249 953**	**7 667 809**	**3 352 601**	**4 334 303**	**9 766 528**	**6 426 616**

Zdroj: vlastní zpracování, 2021

Abstrakt

Pěček, D. (2021). *Řízení podnikových procesů se zaměřením na optimalizaci nákladů firmy.* (Diplomová práce), Západočeská univerzita v Plzni, Fakulta ekonomická, Česko.

Klíčová slova: proces, náklady, řízení nákladů podle aktivit, optimalizace nákladů

Diplomová práce se věnuje problematice řízení podnikových procesů a řízení nákladů podniku. Diplomová práce se skládá z pěti navazujících částí. Začátek práce se věnuje představení zvoleného podniku včetně charakteristiky jeho výkonnosti v rámci oboru. Dále se práce zaměřuje na teoretické vymezení podnikových procesů, řízení procesů a řízení výkonnosti podniku. V této části jsou také představeny nejdůležitější procesy společnosti včetně celkového procesního uspořádání společnosti. Další část práce se věnuje podnikovým nákladům, jejich členění a řízení včetně praktické ukázky jednotlivých členění a struktury nákladů ve vybraném podniku. Dále je práce zaměřena na teoretické vymezení metody řízení nákladů podle aktivit (ABC), která je následně prakticky aplikována pro 4 typy výrobků společnosti. Ze zjištěných rozdílů kalkulace nákladů podle aktivit a současně používané kalkulace je následně v poslední kapitole práce navrženo několik optimalizačních návrhů, které mají pomoci podniku v odstranění tohoto rozdílu, zvýšení efektivnosti a neustálého zlepšování.

Abstract

Pěček, D. (2021). *Process Management Focused on Firms´ Costs Optimization* (Master's Thesis). University of West Bohemia, Faculty of Economics, Czech Republic.

Key words: process, costs, Activity based costing, cost optimization

Master's thesis is about process management and cost management of company. Master's thesis consists of five consecutive parts. The beginning of the thesis is focused on characteristics of chosen company and its performance within the field of industry. Next part is about processes in companies, process management and performance management. Schema of the company's most important process and overall process arrangement of the company are in this part of thesis as well. Next part is about costs, cost management and types of costs of the firm and practical demonstration of individual types and structure of costs in the company. The thesis also deals with theoretical explanation of a method of the cost management – Activity Based Costing (ABC). This method is further practically applied for four types of the company's products. From the differences found in calculation of the costs according to ABC and currently used calculation of the costs are further suggested several optimization proposals which should help the company in removing that particular difference, increasing efficiency and continual improvement.