

Analýza nákladů ve firmě XY, s.r.o.

Lucie Špilmanová

Bakalářská práce
2015

 Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav podnikové ekonomiky
akademický rok: 2014/2015

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: Lucie Špilmanová
Osobní číslo: M12374
Studijní program: B6208 Ekonomika a management
Studijní obor: Management a ekonomika
Forma studia: prezenční

Téma práce: Analýza nákladů ve firmě XY, s.r.o.

Zásady pro vypracování:

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Provedte průzkum literárních pramenů týkajících se vymezené oblasti nákladů.

II. Praktická část

- Charakterizujte firmu XY, s.r.o.
- Provedte analýzu nákladů v uvedené firmě.
- Na základě provedené analýzy formulujte návrhy a doporučení pro vybranou firmu.

Závěr

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

Seznam odborné literatury:

HIRSCHEY, Mark. *Managerial economics*. 10th ed. Mason, Ohio: Thomson/South-Western, 2003, 771 s. ISBN 0324183305.

POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 1. vyd. Praha: Grada, 2009, 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.

SYNEK, Miloslav. *Manažerská ekonomika*. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 2011, 471 s. ISBN 978-80-247-3494-1.

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Karel Slinták, PhD.
Ústav podnikové ekonomiky
Datum zadání bakalářské práce: 16. února 2015
Termín odevzdání bakalářské práce: 15. května 2015

Ve Zlíně dne 16. února 2015



prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka



doc. Ing. Boris Popesko, Ph.D.
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové/bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že diplomová/bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk diplomové/bakalářské práce bude uložen na elektronickém nosiči v příruční knihovně Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byl/a jsem seznámen/a s tím, že na moji diplomovou/bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 2 a 3 autorského zákona mohu užít své dílo – diplomovou/bakalářskou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s tím, že vyrovnaní případného přiměřeného příspěvku na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše) bude rovněž předmětem této licenční smlouvy;
- beru na vědomí, že pokud bylo k vypracování diplomové/bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tedy pouze k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové/bakalářské práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem diplomové/bakalářské práce jakýkoliv softwarový produkt, považují se za součást práce rovněž i zdrojové kódy, popř. soubory, ze kterých se projekt skládá. Neodevzdání této součásti může být důvodem k neobhájení práce.

Prohlašuji,

- že jsem na diplomové/bakalářské práci pracoval samostatně a použitou literaturu jsem citoval. V případě publikace výsledků budu uveden jako spoluautor.
- že odevzdaná verze diplomové/bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 14.5.2015

J. Blahová
.....
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Cílem této bakalářské práce s názvem Analýza nákladů ve firmě XY, s.r.o. je zpracování podrobné analýzy nákladů, která poskytne podklady pro navržení možných zlepšení v oblasti nákladů dané firmy. Obsahem teoretické části je rozbor literárních pramenů týkajících se vymezené oblasti nákladů. Praktická část nejprve zahrnuje představení firmy XY a současné řízení nákladů ve firmě. Dále se věnuje rozdělení nákladů podle druhového členění a je zpracována podrobná analýza vývoje nákladů s využitím horizontální a vertikální analýzy. Na základě výsledků analýzy je v závěru vypracováno další členění nákladů, a to na fixní a variabilní, je sestavena nákladová funkce a provedena analýza bodu zvratu, jakožto hlavní návrhy a doporučení, jež budou přínosem pro firmu.

Klíčová slova: náklady, členění nákladů, analýza nákladů, fixní náklady, variabilní náklady, nákladová funkce, bod zvratu

ABSTRACT

The aim of this Bachelor thesis titled Cost Analysis in the Company XY, s.r.o. is to work out a detailed cost analysis which will provide a basis for suggesting of possible improvements in the area of costs of the Company given. The theoretical part contains an analysis of literary sources related to the determined area of costs. The practical part at its beginning includes the introduction of the Company XY and its current cost management. Further on it deals with generic cost classification and works out a detailed analysis of the cost development using horizontal and vertical analysis. Based on the analysis results the conclusion contains further classification of costs into fixed and variable ones, as well as the cost function is compiled and analysis of break-even point is carried out as the main suggestions and recommendations which will be beneficial for the Company.

Keywords: Costs, Cost Classification, Cost Analysis, Fixed Costs, Variable Costs, Cost Function, Break-Even Point

Na úvod této bakalářské práce bych chtěla nejprve poděkovat Ing. Karlu Slintákovi, Ph.D. za odborné vedení této práce a za jeho podnětné rady a připomínky.

Dále bych ráda poděkovala majiteli společnosti XY, s.r.o. za umožnění vypracovat práci v této firmě a také ekonomickému oddělení společnosti za poskytnuté interní materiály a informace.

OBSAH

ÚVOD	9
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE	10
I TEORETICKÁ ČÁST	11
1 NÁKLADY	12
1.1 DEFINICE NÁKLADŮ	12
1.2 POJETÍ NÁKLADŮ.....	13
1.2.1 Finanční (pagatorní) pojetí nákladů	13
1.2.2 Hodnotové pojetí nákladů	13
1.2.3 Ekonomické pojetí nákladů.....	13
2 KLASIFIKACE NÁKLADŮ	15
2.1 DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	15
2.2 ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	16
2.2.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení	16
2.2.2 Jednicové a režijní náklady	16
2.2.3 Kalkulační členění nákladů	17
2.3 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ PODLE ZÁVISLOSTI NA OBJEMU VÝKONŮ	17
2.3.1 Fixní náklady.....	18
2.3.2 Variabilní náklady	20
2.4 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ Z HLEDISKA MANAŽERSKÉHO ROZHODOVÁNÍ.....	21
3 MODELOVÁNÍ NÁKLADŮ	23
3.1 NÁKLADOVÁ FUNKCE.....	23
3.1.1 Krátkodobá nákladová funkce.....	24
3.1.2 Dlouhodobá nákladová funkce.....	24
3.1.3 Stanovení parametrů nákladových funkcí.....	25
3.1.4 Metody stanovení nákladových funkcí	26
4 ANALÝZA VZTAHŮ MEZI ZÁKLADNÍMI EKONOMICKÝMI VELIČINAMI PODNIKU	30
4.1 BOD ZVRATU	30
4.1.1 Bezpečnostní podnikatelská rezerva	31
4.1.2 Kritické využití kapacity	32
5 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI	33
II PRAKTICKÁ ČÁST	34
6 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI	35
6.1 CHARAKTERISTIKA FIRMY	35
6.2 ORGANIZAČNÍ STRUKTURA	36
6.3 VÝVOJ POČTU ZAMĚSTNANCŮ	37
6.4 STRATEGIE A CÍLE SPOLEČNOSTI	37
6.5 MAJETKOVÁ A FINANČNÍ STRUKTURA SPOLEČNOSTI.....	37
6.5.1 Majetková struktura společnosti	38
6.5.2 Finanční struktura společnosti.....	38
7 ANALÝZA NÁKLADŮ SPOLEČNOSTI	40

7.1	SOUČASNÝ STAV ŘÍZENÍ NÁKLADŮ.....	40
7.2	PŘEHLED EKONOMICKÝCH VÝSLEDKŮ SPOLEČNOSTI.....	40
7.3	ANALÝZA NÁKLADŮ PODLE DRUHOVÉHO ČLENĚNÍ	42
7.3.1	Horizontální a vertikální analýza	43
7.4	SHRNUTÍ ANALYTICKÉ ČÁSTI.....	47
8	NÁVRHY A DOPORUČENÍ	49
8.1	ČLENĚNÍ NÁKLADŮ PODLE ZÁVISLOSTI NA ZMĚNÁCH OBJEMU VÝKONŮ	49
8.2	STANOVENÍ NÁKLADOVÉ FUNKCE	54
8.3	ANALÝZA BODU ZVRATU.....	55
8.4	ZÁVĚREČNÁ SHRNUTÍ.....	56
	ZÁVĚR	58
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	59
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	61
	SEZNAM OBRÁZKŮ	63
	SEZNAM TABULEK.....	64

ÚVOD

Za jeden z předpokladů pro dlouhodobé fungování firem lze považovat dosahování zisku. Jelikož tento zisk vychází z rozdílu mezi celkovými výnosy a celkovými náklady, je velmi důležité, aby firmy své náklady důkladně sledovaly a porozuměly jim. Je to oblast, kterou by se podniky měly intenzivně zabývat, neboť poznání nákladů vede k jejich efektivnějšímu řízení a následně k optimalizaci jejich výše.

Hlavním cílem této bakalářské práce je zejména provedení analýzy nákladů ve firmě XY, s.r.o. v rozmezí let 2010 až 2013. Účelem této analýzy je objevit případné nedostatky a navrhnout doporučení pro možná zlepšení. Poskytnout vybrané firmě jiný pohled na vynakládané náklady, umožnit tak lepší poznání nákladů a tím je také efektivněji řídit.

Práce je rozdělena na dvě části, a to teoretickou a praktickou. Teoretická část se bude zabývat průzkumem literárních pramenů, které pojednávají o problematice nákladů. Jelikož je však téma nákladů velmi široké, bude vybrána pouze vymezená oblast, která bude podrobně zpracována. Teoretická část se tedy bude věnovat definici a pojetí nákladů, dále pak jejich klasifikaci dle různých hledisek, oblastí modelování nákladů a analýzou bodu zvratu.

Následovat bude praktická část vycházející ze získaných znalostí v rámci zpracování teoretické části. V úvodu této části bude představena firma XY, s.r.o., budou uvedeny základní údaje o firmě, produktech a zaměstnancích, rovněž organizační struktura, hlavní cíle a strategie a také majetková a finanční struktura společnosti. Hlavní část této práce pak představuje analýza nákladů, která zahrnuje prozkoumání současného stavu evidence a řízení nákladů ve firmě, přehled ekonomických výsledků a analýzu nákladů dle druhového členění, jež je dále podrobněji zkoumána pomocí vypracované horizontální a vertikální analýzy.

Na závěr budou na základě výsledků analýzy vysloveny návrhy a doporučení na zlepšení či odstranění případných nalezených nedostatků.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Cílem této bakalářské práce je především vypracování analýzy nákladů ve firmě XY, s.r.o. za období let 2010 až 2013. Smyslem této analýzy je získat potřebné podklady, které umožní formulovat návrhy a doporučení vedoucí k možným zlepšením v oblasti nákladů dané firmy.

Práce bude rozdělena na teoretickou a praktickou část. Teoretická část bude vypracována na základě rozboru literárních pramenů, které se týkají vymezené oblasti nákladů. Takto nabyté znalosti budou následně aplikovány v praktické části, jež bude zpracována především metodou analýzy. Data potřebná pro provedení analýzy budou získána z účetního softwaru firmy, rozbohem vnitropodnikových dokumentů, jako jsou například výkaz zisku a ztráty, rozvaha, výroční zpráva nebo hlavní kniha, a rovněž pomocí rozhovorů se zaměstnanci firmy. Jednotlivá data budou zkoumána s využitím horizontální a vertikální analýzy. Výsledky analýzy budou dále sloužit jako základ pro vytvoření návrhů a doporučení dané firmě na případná zlepšení.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 NÁKLADY

1.1 Definice nákladů

V současné době v podstatě neexistuje jednotná definice nákladů a tak se tento pojem u mnoha autorů liší. Náklady jsou také odlišně chápány z hlediska finančního účetnictví a manažerského účetnictví. Finanční účetnictví slouží zejména pro potřeby externích uživatelů a podává komplexní informace o podniku. Poskytuje informace o aktivech, pasivech, nákladech, výnosech a výsledku hospodaření podniku v podobě účetních výkazů – rozvaha a výkaz zisku a ztrát a je upravováno zákonem a účetními standardy. (Synek, 2011, s. 83-84) Naopak manažerské účetnictví je určeno především pro manažery, tedy interní uživatele, neboť poskytuje informace potřebné pro manažerská rozhodnutí. Je využíváno za účelem aktivního a efektivního řízení podniku. (Drury, c2004, s. 7)

Podle Popeska (2009, s. 32) lze náklady z pohledu finančního účetnictví definovat jako *„úbytek ekonomického prospěchu, který se projevuje úbytkem aktiv nebo přírůstkem dluhů a který v hodnoceném období vede ke snížení vlastního kapitálu.“* Jinými slovy lze náklady chápat jako spotřebu výrobních faktorů, které podnik vynaložil za účelem výnosů, vyjádřenou v penězích. (Němec, 1998, s. 30)

Z hlediska manažerského účetnictví vymezuje Popesko (2009, s. 32) náklady jako *„hodnotově vyjádřeného, účelného vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově souvisejícího s ekonomickou činností.“* Takto chápaný náklad by tedy měl zajistit podniku vyšší užitek, než kolik byl původně vynaložený náklad a vynakládání zdrojů by mělo být racionální a přiměřené v souladu s vykonávanou činností. Manažerské účetnictví považuje za náklady všechno, co bylo opravdu obětováno, nikoliv jen to co bylo finančně uhrazeno. Zahrnuje tedy i tzv. oportunitní náklady, jako jsou například úroky z vlastního kapitálu. (Král, 2006, s. 44; Zámečník, Tučková a Hromková, 2007, s. 12)

Náklady z pohledu finančního účetnictví a manažerského účetnictví se liší také časově. V manažerském účetnictví vzniká náklad už ve chvíli, kdy dochází k vynakládání ekonomického zdroje například při pořizování zboží nebo materiálu. Tím se však změní pouze struktura majetku, nedojde tedy k úbytku. Zatímco ve finančním účetnictví vznikne náklad až v momentě, kdy bude zdroj spotřebován. (Král, 2006, s. 46)

Někdy jsou také náklady zaměňovány za výdaje. Je proto potřeba odlišovat od sebe tyto dva rozdílné pojmy. Výdaje jsou vázány na peněžní tok, jedná se tedy o úbytek peněžních prostředků, a vznikají v momentě, kdy dochází k úhradě. Kdežto náklady, jak již bylo vysvětleno, vyjadřují hodnotu spotřebovaných výrobních faktorů na určité výkony a vznikají tedy v momentě spotřeby. Příkladem je pořízení materiálu, zaplacení faktury za materiál znamená výdaj, avšak nákladem je postupná spotřeba materiálu ve výrobě. (Němec, 1998, s. 30)

1.2 Pojetí nákladů

Náklady se dále odlišují podle toho, jakou formou jsou vyjádřeny a jakým způsobem se oceňují. Na základě toho se rozlišuje finanční, hodnotové a ekonomické pojetí nákladů. (Král, 2006, s. 57)

1.2.1 Finanční (pagatorní) pojetí nákladů

Finanční neboli pagatorní pojetí se využívá především ve finančním účetnictví. Toto pojetí vnímá náklady jako finanční prostředky, jež byly vynaloženy na realizaci činností, kterými bude zabezpečena náhrada těchto prostředků v původní hodnotě. Tím zůstane zachována nominální hodnota finančního kapitálu. Z hlediska finančního pojetí jsou náklady oceňovány v pořizovacích nebo účetních cenách. (Král, 2010, s. 60-61)

1.2.2 Hodnotové pojetí nákladů

Pro potřeby manažerského účetnictví je využíváno spíše hodnotové pojetí nákladů, které poskytuje manažerům informace nutné pro řízení a kontrolu právě vykonávaných aktivit. Hodnotové pojetí pracuje s náklady, jež jsou vymezeny ve finančním účetnictví, ale také s těmi, které finanční účetnictví vůbec nevykazuje a dále s těmi, které mají v manažerském účetnictví jinou hodnotu než ve finančním účetnictví. Toto pojetí se od finančního liší také způsobem oceňování nákladů. Náklady jsou zde oceňovány za pomoci reprodukčních cen, které tedy odpovídají jejich reálné aktuální hodnotě, nikoliv jejich skutečné ceně v době pořízení. (Král, 2010, s. 61-63)

1.2.3 Ekonomické pojetí nákladů

Ekonomické pojetí nákladů souvisí s rozhodováním mezi různými variantami a výběrem té nejoptimálnější. Toto pojetí nákladů převážně pracuje s náklady oportunitními neboli náklady obětované příležitosti, jež představují v penězích oceněný užitek, kterého mohl

podnik dosáhnout v případě, že by své omezené zdroje využil jiným způsobem. Ekonomické pojetí tedy do nákladů zahrnuje, jak skutečně realizovanou spotřebu daných ekonomických zdrojů, tak také užitek, který podnik nezískal následkem toho, že své prostředky použil na jinou variantu. (Král, 2010, s. 64)

2 KLASIFIKACE NÁKLADŮ

Podle Popeska (2009, s. 34) je pro správné pochopení a efektivní řízení nákladů důležité jejich třídění do jednotlivých stejnorodých skupin. Toto členění je možné realizovat celou řadou způsobů dle mnoha různých aspektů.

2.1 Druhové členění nákladů

Mezi jedno z nejpoužívanějších dělení nákladů patří druhové členění, které, jak již z názvu vypovídá, seskupuje náklady do jednotlivých skupin podle toho, jaký druh výrobního faktoru byl spotřebován. Dle Synka (2011, s. 81) tedy mezi základní nákladové druhy patří:

- spotřeba surovin a materiálu, paliv a energie, provozních látek,
- odpisy hmotného a nehmotného investičního majetku
- mzdové a ostatní osobní náklady
- finanční náklady
- náklady na externí služby

Tyto náklady vzájemně spojují tři základní typické znaky a těmi jsou jejich prvotnost na vstupu, jejich další nerozdělitelnost na jednodušší složky a jejich externí charakter. (Vochozka a Mulač, 2012, s. 74)

Smyslem tohoto členění je zjistit strukturu spotřeby daných ekonomických zdrojů, poskytovat informace o potřebě těchto zdrojů a jakým způsobem by je měl podnik zajišťovat, aby byla zachována vyváženost a stabilita. Důležitost tohoto členění je dána také z pohledu makroekonomického, kdy ho lze využít při zajišťování údajů o národním důchodu, materiálové spotřebě nebo osobních nákladech za celé národní hospodářství a jeho subsystemy. (Zámečník, Tučková a Hromková, 2007, s. 15-16)

Z hlediska finančního účetnictví je druhové členění významné především z důvodu využitelnosti ve výkazu zisku a ztrát, kde je toto členění obsaženo, avšak v mnohem detailnější podobě. Toto členění je tedy spíše zaměřeno na vnější podnikové prostředí. Pro potřeby manažerského účetnictví však druhové členění není zcela dostačující, neboť nevyjadřuje účel, za jakým byly náklady vynaloženy. Z tohoto důvodu je pro účinné řízení nákladů vhodné toto členění využívat ještě v kombinaci s některými jinými členěními. (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2011, s. 21-22)

2.2 Účelové členění nákladů

Účelové členění nákladů je spíše využíváno pro vnitropodnikové účely, neboť poskytuje důležité informace potřebné pro řídicí činnosti. Toto členění napomáhá při zjišťování příčiny, která vyvolala vznik nákladů, tedy za jakým účelem byly náklady vynakládány. Umožňuje tak kontrolovat, zda je vynaložení nákladů hospodárné, to znamená, jestli podnik náklady šetří nebo naopak přesahuje. (Král, 2006, s. 68; Landa, 2006, s. 344)

V rámci účelového členění je podle Popeska (2009, s. 37) možné náklady ještě dále rozdělovat na základě různých hledisek. První rozdělení je na náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení a druhé členění je pak na náklady jednicové a režijní.

2.2.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení

Pro účely řízení hospodárnosti lze náklady rozčlenit na náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení na základě toho, jaký vztah má náklad k dané operaci, aktivitě nebo činnosti, která vyvolala jeho vznik.

Náklady technologické jsou takové náklady, jejichž vznik byl vyvolán danou technologií v souvislosti s určitou operací nebo činností. Jedná se například o náklad v podobě odpisů strojního zařízení zabezpečující výrobu.

Náklady na obsluhu a řízení zahrnují takovou kategorii nákladů, které mají zabezpečit optimální průběh dané operace či aktivity. Jako příklad takového nákladu lze uvést mzda administrativních pracovníků. (Král, 2010, s. 72; Landa, 2006, s. 345)

2.2.2 Jednicové a režijní náklady

Pro potřeby rozhodování se však dělení na náklady technologické a na obsluhu a řízení často zdá nedostačující a je potřeba, aby byl vztah nákladů vyjádřen k jednotlivému konkrétnímu výkonu nebo jednici. Tomuto hledisku vyhovuje právě členění nákladů na jednicové a režijní.

Jednicové náklady představují tu část technologických nákladů, jejichž vznik byl vyvolán přímo jednotkou určitého výkonu a lze je tedy tomuto výkonu jednoznačně přiřadit. Jednicovým nákladem může být například spotřeba materiálu.

Naopak režijní náklady jsou takové náklady, které nelze přímo přiřadit jednotce konkrétního výkonu, neboť souvisí s technologickým procesem jako takovým, nikoliv pouze s určitým výkonem. Mezi režijní náklady se řadí náklady na obsluhu a řízení, ale

i některé technologické náklady, u kterých nelze jasně definovat jejich vztah k patřičnému výkonu. (Popesko, 2009, s. 37)

2.2.3 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nákladů může být považováno za jakýsi specifický druh účelového členění nákladů. (Král, 2006, s. 72) Kalkulační členění je důležité především pro potřeby rozhodovacích činností, neboť vyjadřuje účel, na který podnik náklady vynaložil. Poskytuje tak podstatné údaje ke zjištění rentability jednotlivých výrobků, čímž umožňuje manažerům rozhodovat o optimální struktuře vyráběných produktů a o tom, zda by podnik měl produkty vyrábět vlastní činností či nakupovat od dodavatelů.

Podobně jako u účelového členění jsou zde náklady přiřazovány určitému jasně definovanému výkonu neboli tzv. kalkulační jednici. Podle toho, jakým způsobem jsou náklady přiřazeny, se dělí na náklady přímé a nepřímé. (Konečný, 2010, s. 46)

Přímé náklady

Přímé náklady představují takovou skupinu nákladů, které jsou snadno přiřaditelné na kalkulační jednici, neboť přímo souvisí s daným konkrétním výkonem. Tyto náklady se zvyšují přímo úměrně v souvislosti s objemem příslušného výkonu. Typickým příkladem takového nákladu je spotřeba základního materiálu. (Vochozka a Mulač, 2012, s. 75)

Nepřímé náklady

Naproti tomu nepřímé náklady zahrnují takové náklady, které jsou velmi obtížně přiřaditelné na kalkulační jednici, a není možné je přiřadit přímo. A to zejména z toho důvodu, že tyto náklady se nevztahují pouze k jednomu určitému výkonu, ale souvisí s fungováním středisek nebo celého podniku. K tomu, aby mohly být i tyto náklady přiřazeny konkrétní jednici výkonu, se používají zvolené rozvrhové základny, díky nimž je možné náklady nepřímo přiřadit. Za nepřímé náklady lze považovat například správní náklady. (Konečný, 2010, s. 46)

2.3 Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů

Toto členění lze považovat za jeden z nejdůležitějších nástrojů řízení nákladů v rámci manažerského účetnictví a to především z toho důvodu, že se zaměřuje převážně na budoucnost. Nezabývá se pouze tím, jaké byly skutečné náklady, ale hlavně tím, zda a popřípadě jak se náklady změní v souvislosti se zvýšením či snížením objemu produkce.

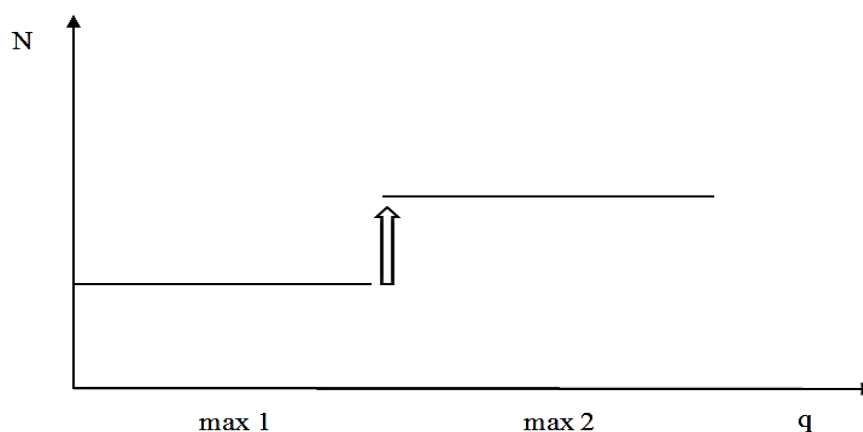
Podle závislosti na změnách v objemu výkonů, je možné náklady rozčlenit na dva základní druhy a to na náklady fixní a variabilní. (Popeska, Jirčíková a Škodáková, 2011, s. 24)

Popesko (2009, s. 39-41) do základního členění ještě řadí i náklady smíšené, jež představují takové náklady, které mohou mít z části fixní charakter a z části charakter variabilní. V praxi je možné se s tímto typem nákladů setkat poměrně často, charakteristickým příkladem smíšeného nákladu je spotřeba elektrické energie. Zatímco část spotřeby energie, která se vztahuje například k osvětlení budovy, patří do nákladů fixních, tak část spotřebované energie využívané k provozu výrobního stroje má charakter nákladů variabilních.

2.3.1 Fixní náklady

Za fixní náklady lze považovat takové náklady, které zůstávají neměnné, i když dochází ke změnám v objemu výroby. Tyto náklady tedy nejsou závislé na objemu výkonů, avšak pokud dojde ke změně výrobní kapacity, mění se fixní náklady skokově. Z tohoto důvodu je zřejmé, že toto členění je možné pouze z krátkodobého hlediska, neboť v dlouhodobém horizontu jsou všechny náklady variabilní. (Synek a Kislingerová, 2010, s. 43)

Čechová (2011, s. 81) doplňuje, že fixní náklady lze také definovat jako vložené prostředky, jež se nedají ekonomicky dělit. To znamená, že do jednotlivých procesů je můžeme vložit jen nepřímo prostřednictvím matematicko-ekonomických výpočtů. Jako příklad fixního nákladu lze uvést nájemné nebo odpisy strojních zařízení.



max 1 – maximální kapacita s původními fixními náklady

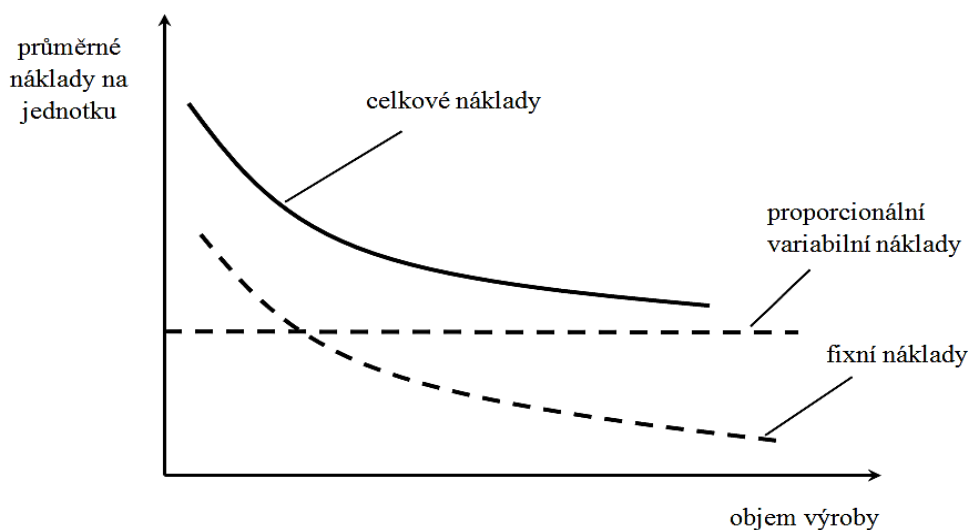
max 2 – maximální kapacita po vložení dalších fixních nákladů

Obrázek 1 Vývoj celkových fixních nákladů (Zámečník, Tučková a Hromková, 2007, s. 24)

Podle Krále (2006, s. 76-77) mohou být fixní náklady dvojího druhu a to podle jejich ovlivnitelnosti. Za první jsou to tzv. umrtvené fixní náklady, které vznikají v souvislosti s investičními rozhodnutími, jako je například pořízení budovy. Mnohdy tak vznikají před zahájením samotného podnikání a v průběhu podnikání již není možné jejich výši žádným způsobem ovlivnit. Jedná se například o odpisy stálých aktiv. Za druhé jsou to pak tzv. vyhnutelné fixní náklady, které byly vynaloženy za účelem zabezpečení podmínek pro efektivní chod podnikatelského procesu. Nesouvisí tedy s investičním rozhodnutím a je možné je ovlivnit snížením kapacity. Jde například o časové mzdy pracovníků.

S fixními náklady se pojí také pojem *degrese* fixních nákladů, jež vysvětluje, že s rostoucím objemem výkonů dochází k poklesu průměrných fixních nákladů na jednotku produkce, což zapříčiní i pokles celkových jednotkových nákladů. Jedná se tedy o to, že podíl fixních nákladů, který připadá na jednotku produkce je tím nižší, čím vyšší je objem produkce. Tento efekt lze vidět na obrázku 2. (Schroll, 1997, s. 69-70)

Jak již bylo uvedeno, fixní náklady jsou vázány na kapacitu podniku. Tato kapacita představuje, jaký maximálně možný objem výkonů lze vytvořit na dané úrovni fixních nákladů. Z tohoto hlediska mohou být fixní náklady rozděleny na využití fixní náklady, které odpovídají skutečnému využití kapacity, a nevyužití (volné) fixní náklady, jež naopak odpovídají nevyužití části kapacity. Toto členění je však pouze teoretické, protože nevyužití fixní náklady není možné v praxi oddělit. Podává tedy především informace o možném využití potenciálních zdrojů podniku, jež by vedlo k relativní úspoře nákladů. (Fibířová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 166-167)

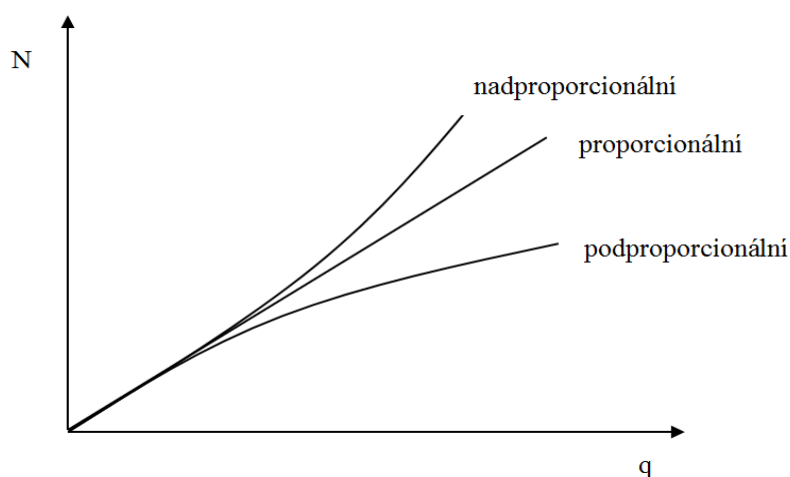


Obrázek 2 Znáznornění průběhu jednotkových nákladů (Konečný, 2010, s. 49)

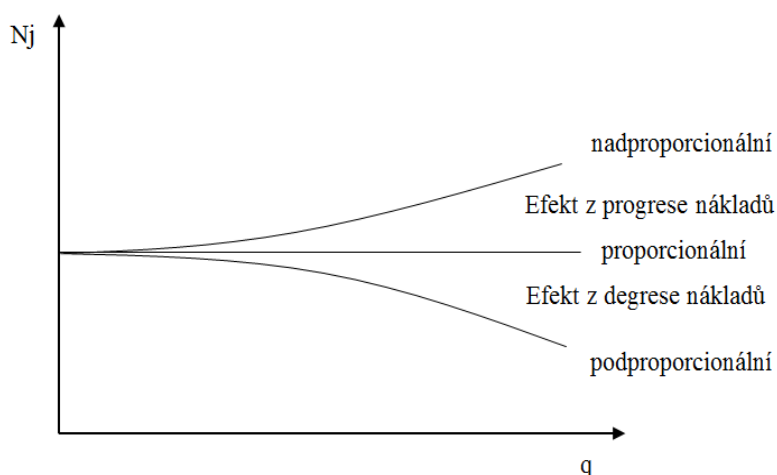
2.3.2 Variabilní náklady

Variabilní náklady naopak představují takové náklady, které závisí na změnách objemu produkce a jsou tedy ve vztahu k těmto změnám proměnlivé. Pokud se zvýší objem produkce, dochází i ke zvýšení variabilních nákladů, naopak následkem poklesu objemu je snížení těchto nákladů. Variabilní náklady lze také vymezit jako vložené prostředky, jež na rozdíl od fixních nákladů lze ekonomicky dělit, což znamená, že je můžeme do jednotlivých procesů vložit přímo v hodnotě příslušné danému objemu produkce a v čase, ve kterém jsou prováděny. Typickým variabilním nákladem je například spotřeba materiálu nebo úkolová mzda dělníků. (Čechová, 2011, s. 81)

Existují tři hlavní druhy variabilních nákladů. První a nejdůležitější typ představují náklady proporcionální, jejichž změna je přímo úměrná v závislosti na změně objemu produkce. Z tohoto důvodu jsou pak průměrné variabilní náklady na jednotku produkce konstantní. Další druh variabilních nákladů tvoří náklady nadproporcionální, jejich tempo růstu je rychlejší než tempo růstu objemu produkce. V tomto případě jsou pak jednotkové variabilní náklady rostoucí. Příkladem mohou být mzdy za práci přesčas. Posledním typem variabilních nákladů jsou náklady podproporcionální, které představují opak nákladů nadproporcionálních, což tedy značí, že jejich tempo růstu je pomalejší než u objemu produkce a průměrné variabilní náklady na jednotku produkce jsou klesající. Zahrnují například náklady na opravy a údržbu. (Landa, 2008, s. 266)



Obrázek 3 Průběh jednotlivých typů celkových variabilních nákladů (Král, 2010, s. 80)



Obrázek 4 Průběh jednotlivých typů jednotkových variabilních nákladů (Král, 2010, s. 80)

2.4 Členění nákladů z hlediska manažerského rozhodování

Členění nákladů z pohledu manažerského rozhodování slouží především pro posouzení uvažovaných budoucích variant. Cílem je zhodnotit vztah nákladů k danému určitému rozhodnutí, a zda jím budou náklady ovlivněny, či nikoliv. Toto členění je tedy zaměřeno na budoucnost a vychází z nákladů, jež jsou odhadovány na základě různých variant. Z pohledu manažerského rozhodování je možné tedy náklady členit například na:

- Relevantní náklady představují takové náklady, kterou jsou pro rozhodování významné, neboť se mění jejich hodnota v souvislosti s různými variantami rozhodnutí.
- Irelevantní náklady naopak zastupují takové náklady, které nejsou v souvislosti s určitým rozhodnutím důležité. Jedná se totiž o takové náklady, jejichž hodnota zůstává neměnná bez ohledu na vybranou variantu rozhodnutí. Proto by na ně při rozhodování neměl být brán vůbec zřetel a uvažovány by měly být pouze náklady relevantní.
- Rozdílové náklady lze považovat za specifický typ relevantních nákladů, neboť vyjadřují rozdíl nákladů před zvažovanou změnou a po této změně. Tyto náklady tedy zobrazují, o jakou hodnotu se náklady změní, pokud podnik přijme danou variantu rozhodnutí.
- Přírůstkové náklady vyjadřují přírůstek nákladů, který byl vyvolán přírůstkem objemu produkce.

- Mezní náklady, nazývané také jako marginální či hraniční, jsou takové náklady, jejichž vznik byl vyvolán přírůstkem produkce o jednu jednotku.
- Imputované náklady lze pojmenovat také jako náklady přisuzované příslušnému rozhodnutí. V důsledku realizovaného rozhodnutí jsou výsledky podniku těmito náklady ovlivňovány v širších souvislostech.
- Vázané náklady představují takové náklady, které nám vzniknou v budoucnu následkem rozhodnutí, jež bylo uskutečněno v současnosti. Jedná se většinou o vývoj, konstrukční či technologické řešení výrobků, neboť určují, jaká bude hodnota budoucí náklady na výrobu.
- Utopené neboli umrtvené náklady jsou definovány jako náklady, které byly již dříve vynaloženy a to takovým způsobem, že není možné je ovlivnit žádným budoucím rozhodnutím. Podle některých autorů je pro tyto náklady typické, že jsou vynakládány ještě před zahájením výroby, jejich celková hodnota již nelze ovlivnit, snížit je lze pouze investičním rozhodnutím, které působí opačně, a časový úsek mezi výdajem a vyjádřením nákladu je relativně vzdálený. Příkladem mohou být odpisy stálých aktiv.
- Oportunitní náklady, jak již bylo dříve uvedeno, jsou náklady obětované příležitosti, které jsou spojeny s úvahou, že podnik nemůže realizovat všechny možnosti, které se mu nabízejí, a to v důsledku omezených ekonomických zdrojů. Tím, že podnik přijme jednu variantu, se tedy v podstatě ochuzuje o zisk, který by mohl dosáhnout realizací varianty jiné. Oportunitní náklady tedy vyjadřují tento ušlý zisk, což značí, že nejsou skutečné, ale pouze fiktivní povahy. Jsou důležité především pro efektivní rozhodování mezi více alternativami, kdy je potřeba vybrat takovou variantu, z jejichž výnosů dokáže podnik uhradit jak skutečné náklady, tak také právě náklady oportunitní.
- Explicitní náklady zahrnují takové náklady, jejichž skutečná hodnota je vykazována v účetním systému, a které podnik opravdu vynaložil.
- Implicitní náklady představují opačné náklady, tedy takové, které nejsou v rámci účetnictví zaznamenány, ale jsou významné především z hlediska potřeb manažerského rozhodování. Mezi tyto náklady se řadí například již uvedené náklady oportunitní. (Drury, c2004, 37-38; Popesko, 2009, s. 42; Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2011, s. 39-45; Schroll, 1997, s. 87-89)

3 MODELOVÁNÍ NÁKLADŮ

Podstatou modelování nákladů je vytváření zjednodušených obrazů skutečnosti, což je nezbytné především z toho důvodu, že na podnikové náklady působí velké množství faktorů, jako jsou například velikost podniku, objem a struktura výkonů, ceny výrobních faktorů, úroveň výrobního procesu, a není možné zaznamenat působení všech těchto faktorů.

Jak již bylo uvedeno, nákladové modely znázorňují zjednodušené vyobrazení skutečných nákladových procesů. Patří tedy mezi nástroje pro řízení nákladů, neboť podávají dostatek potřebných informací a umožňují poznat podstatu nákladových procesů v rámci podniku a porozumět jí. (Martinovičová, Konečný a Vavřina, 2014, s. 59)

Základem sestavování těchto nákladových modelů je rozčlenění nákladů na fixní a variabilní, dle jejich vztahu k objemu produkce. Předpokladem pro sestavení modelů je:

- lineární vývoj variabilních nákladů,
- že fixní náklady zůstávají stejné,
- že maximální hranice výroby je určena výrobní kapacitou,
- výroba homogenního výrobku, u něhož je stanovena cena a variabilní náklady.

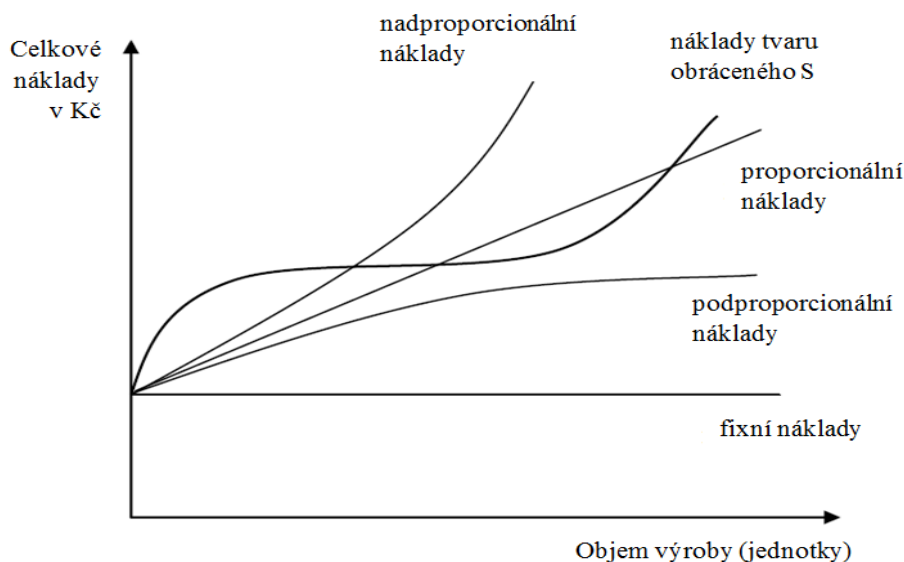
Za nejjednodušší nákladový model je považován model, který zobrazuje působení pouze jednoho faktoru a to většinou objemu výroby. Matematicky tento model znázorňuje nákladová funkce. (Zámečník, Tučková a Hromková, 2007, s. 33-34)

3.1 Nákladová funkce

Matematické vyjádření vztahu mezi celkovými náklady a objemem produkce podniku zobrazují nákladové funkce, které mohou být lineární nebo nelineární. Celkové náklady se tedy vyvíjejí podle toho, jaký průběh mají variabilní náklady, jež může být proporcionální, nadproporcionální nebo podproporcionální, a také jak se vyvíjejí náklady fixní, zda jsou tedy neměnné či se mění skokově. (Mikovcová a Scholleová, 2006, s. 22)

V rámci nákladové funkce tvoří celkové náklady závisle proměnnou a objem výroby pak představuje nezávisle proměnnou veličinu. Na následujícím obrázku lze vidět průběh celkových nákladů, kdy je lineární vývoj zobrazen přímkou, a nadproporcionální a podproporcionální náklady jsou znázorněny rostoucími křivkami v závislosti na jejich progresivním nebo degresivním vývoji. Spojením těchto variant pak vzniká nákladová

funkce, která má ze začátku rostoucí charakter a následně klesá. Tento typ nákladové funkce je tedy ve tvaru obráceného písmene S. Můžeme rozlišovat krátkodobé a dlouhodobé nákladové funkce. (Zámečník, Tučková a Hromková, 2007, s. 33-34)



Obrázek 5 Průběh celkových nákladů (Synek a Kislingerová, 2010, s. 43)

3.1.1 Krátkodobá nákladová funkce

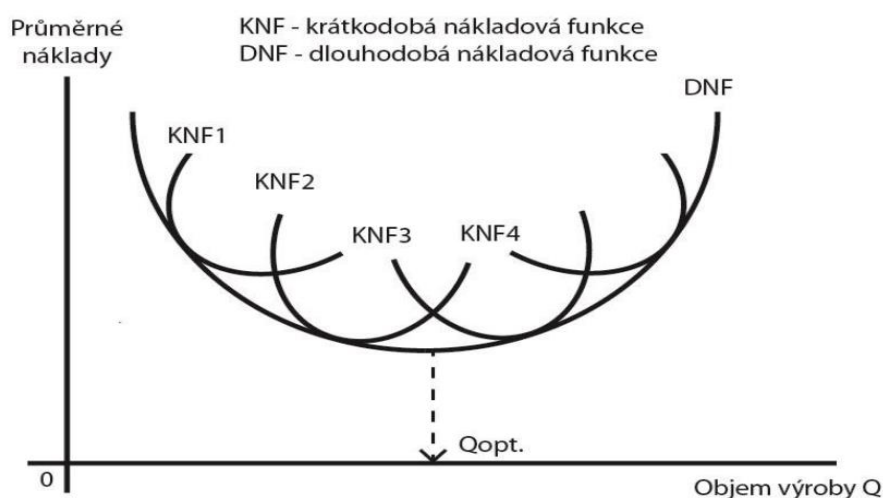
Jak již z názvu vyplývá, zabývají se krátkodobé nákladové funkce popisováním toho, jaký průběh mají náklady v krátkém období. Pro toto období je především typické, že můžeme měnit jen některé z výrobních faktorů, jako jsou obvykle spotřeba materiálu či množství vynaložené práce, ale ostatní faktory, které jsou z krátkodobého pohledu fixní jako například stroje nebo budovy, měnit nemůžeme. Tyto fixní výrobní faktory tedy určují výrobní kapacitu podniku. Krátkodobé nákladové funkce jsou využívány k operativnímu řízení například při analýze bodu zvratu. (Synek, 2011, s. 91)

3.1.2 Dlouhodobá nákladová funkce

Naproti tomu dlouhodobé nákladové funkce popisují vývoj nákladů v dlouhém období, pro něž je charakteristické, že fixní náklady neexistují a všechny náklady jsou tedy považovány za variabilní. Z dlouhodobého hlediska je tudíž možné měnit všechny výrobní faktory. (Zámečník, Tučková a Hromková, 2007, s. 35)

Jak lze vidět na obrázku, nákladová funkce v dlouhém období se skládá z částí krátkodobých nákladových funkcí, které však zobrazují vývoj nákladů jen pro jisté množství objemu produkce. Pro dlouhodobou nákladovou funkci je dále typické, že její

křivka má takzvaný U-tvar. Ze začátku má tedy funkce klesající charakter, až do bodu, ve kterém průměrné náklady dosahují svého minima a ve kterém je tudíž výroba nejefektivnější, poté začíná funkce růst například následkem nadbytečnosti řídicích pracovníků či obtížné koordinace řízení. V případě některých odvětví je možné, že dlouhodobá nákladová funkce bude mít i tvar jiný, například pokud jsou průměrné náklady ze začátku klesající, avšak od jistého bodu zůstávají neměnné, má funkce tvar písmene L. Funkce dále může mít i tvar hyperboly, a to v případě, že jsou průměrné náklady neustále klesající. (Synek, 2011, s. 92)



Obrázek 6 Dlouhodobá nákladová funkce tvaru U (Synek, 2011, s. 92)

Tvar nákladové funkce v dlouhém období nepůsobí jen na optimální rozsah objemu výroby, ale ovlivňuje také, kolik podniku bude na daném trhu působit. Dlouhodobé nákladové funkce jako jeden z nástrojů řízení slouží dále manažerům k realizaci rozhodnutí, která se vztahují například k velikosti podniku, typu a počtu výrobních zařízení či typu používané technologie. (Synek, 2011, s. 92)

3.1.3 Stanovení parametrů nákladových funkcí

Nákladovou funkci můžeme sestavit v případě, že jsou známy fixní a jednotkové variabilní náklady. Pomocí nákladové funkce pak můžeme odhadnout celkové náklady za určité období při libovolném množství objemu produkce, pokud podmínky zůstanou stejné. (Martinovičová, 2006, s. 79)

K určení parametrů nákladových funkcí se uplatňují různé matematické funkce v závislosti na průběhu nákladů:

- lineární funkce se používá u nákladů s proporcionálním charakterem a má tvar

$$y = a + bx \quad (1)$$

- kvadratická funkce, která je využívána pro náklady s nadproporcionálním vývojem, je ve tvaru

$$y = a + bx + cx^2 \quad (2)$$

- pro náklady podproporcionální je využívána také kvadratická funkce ovšem odlišného tvaru

$$y = a + bx - cx^2 \quad (3)$$

Na základě těchto údajů a za předpokladu lineárního vývoje je pak možné sestavit nákladovou funkci ve tvaru $N = F + bq$, eventuálně může být nákladová funkce ve tvaru $N = F + hQ$, a to v případě vyjádření objemu produkce v peněžních jednotkách.

Kde:

$N(y)$ – představují celkové náklady,

$F(a)$ – odhadované fixní náklady,

b, c – jednotkové variabilní náklady,

$q(x)$ – objem produkce,

Q – objem produkce v Kč,

h – variabilní náklady připadající na 1 Kč objemu produkce.

(Zámečník, Tučková a Hromková, 2007, s. 37)

3.1.4 Metody stanovení nákladových funkcí

Existuje celá řada metod, pomocí kterých můžeme určit parametry nákladových funkcí. Mezi matematické metody patří například metoda nejmenších čtverců, metoda variátorů, metoda dvou období, metoda průměrů, regresní a korelační analýza. Další skupinou jsou empirické metody, které zahrnují například technologickou metodu či klasifikační analýzu. Do poslední kategorie grafických metod se řadí například bodový diagram. (Martinovičová, Konečný a Vavřina, 2014, s. 60)

Dále budou blíže popsány nejčastější metody, kterými jsou klasifikační analýza, metoda dvou období, metoda grafická a regresní a korelační analýza.

Klasifikační analýza

Podstata této metody spočívá v rozčlenění jednotlivých podnikových nákladů na část variabilní a fixní v závislosti na jejich vztahu ke změnám objemu produkce. (Mikovcová a Scholleová, 2006, s. 22)

Synek (2011, s. 94-95) dodává, že do variabilních nákladů lze obvykle zahrnout jednicové náklady v celkové výši a do fixních nákladů můžeme řadit správní režie, ovšem ostatní režijní náklady, které nejsou jednoznačně fixní, se pak musí rozčlenit zvlášť na složku fixní a variabilní. Toto členění je pro každý podnik individuální a může se tedy různě lišit. Z tohoto důvodu je pro realizaci tohoto členění důležitá především znalost této konkrétní oblasti podniku.

Metoda dvou období

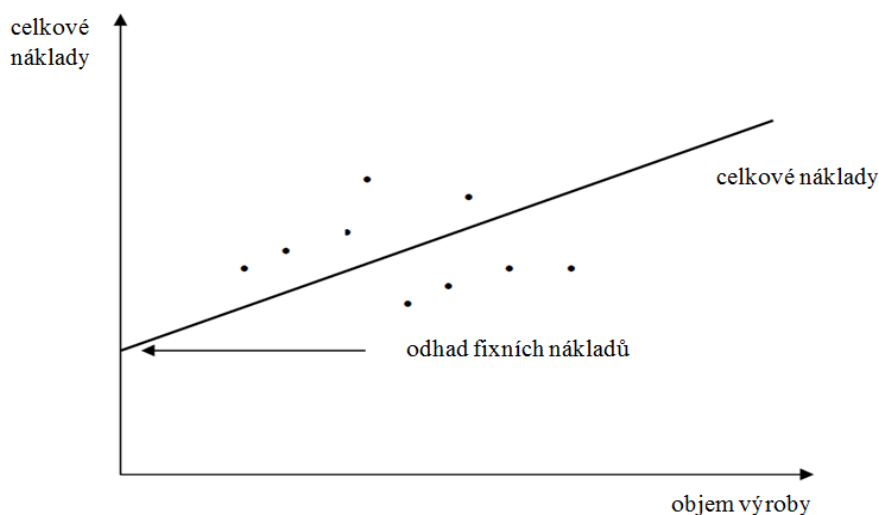
Principem této metody je porovnávání různých údajů o celkových nákladech a objemu produkce v rámci dvou odlišných období, mohou to být například měsíce. Vybírá se období s nejmenším a největším objemem produkce. Je však důležité, aby se nejednalo o období, ve kterém působily nějaké extrémní, mimořádné vlivy. Pro samotný výpočet parametrů nákladové funkce, a to fixních a jednotkově variabilních nákladů, pak stačí dosadit získané údaje do dvou lineárních rovnic. (Martinovičová, 2006, s. 79)

Tato metoda je mnohými autory považována za nejjednodušší, avšak také za nejméně přesnou. Synek (2011, s. 95) spatřuje nedostatek této metody především v tom, že se váže pouze na dvě období, která mohou být ovlivněna mimořádnými událostmi, z čehož pak podle něj mohou plynout nepřesné výsledky a to zejména u odhadovaných fixních nákladů. Z tohoto důvodu doporučuje tuto metodu používat v kombinaci s metodou grafickou.

Metoda grafická

V rámci této metody je možné nákladovou funkci vyvodit pomocí tzv. bodového diagramu, přičemž objem produkce se značí na ose x a celkové náklady jsou zobrazeny na ose y. Body vzniklé zaznačením hodnot do diagramu jsou následně prokládány buď přímkou, nebo křivkou, záleží, jakým způsobem jsou body rozloženy. Tímto proložením vznikne průsečík s osou y, který značí odhadované fixní náklady. Následně je možné z hodnot jakéhokoliv bodu, jež leží na přímce nebo křivce, vypočítat jednotkové variabilní náklady. (Kožená, 2007, s. 67)

Tato metoda je vhodná zejména pro zjištění případných extrémních hodnot, jako může být například skok ve fixních nákladech způsobený zvětšením výrobní kapacity. (Zámečník, Tučková a Hromková, 2007, s. 40)



Obrázek 7 Bodový diagram (Kožená, 2007, s. 68)

Regresní a korelační analýza

Regresní a korelační analýza je považována za nejpřesnější a nejspolehlivější metodu pro stanovení nákladové funkce. Její předností je, že s její pomocí lze stanovit i nákladové funkce nelineární, které jsou potřeba pro vyjádření nadproporcionálního či podproporcionálního průběhu nákladů, neboť vyjádření přímkou by nebylo zcela přesné. Další výhodou je, že s použitím této metody jsme schopni prostřednictvím měř korelace určit spolehlivost daných nákladových funkcí a dále můžeme prostřednictvím mezi spolehlivosti předběžně odhadnout chyby zjištěných hodnot. (Kožená, 2007, s. 68)

Dle Synka (2011, s. 97-98) se běžně výpočty této metody uskutečňují na počítači, je však možné pro výpočet parametrů (jednotkové variabilní náklady – b, fixní náklady - a) lineární funkce využít následující vzorce:

$$b = \frac{n \sum XY - \sum X \sum Y}{n \sum X^2 - (\sum X)^2} \quad (4)$$

$$a = \bar{Y} - b\bar{X} \quad (5)$$

Kde: X - objem produkce,

Y - náklady,

n - počet sledovaných období.

Spolehlivost získané nákladové funkce si lze následně ověřit pomocí koeficientu korelace. Čím vyšší je jeho hodnota, tím přesnější je nákladová funkce. Tento koeficient lze spočítat dle vzorce:

$$r = \frac{n \sum XY - \sum X \sum Y}{\sqrt{[n \sum X^2 - (\sum X)^2] \times [n \sum Y^2 - (\sum Y)^2]}} \quad (6)$$

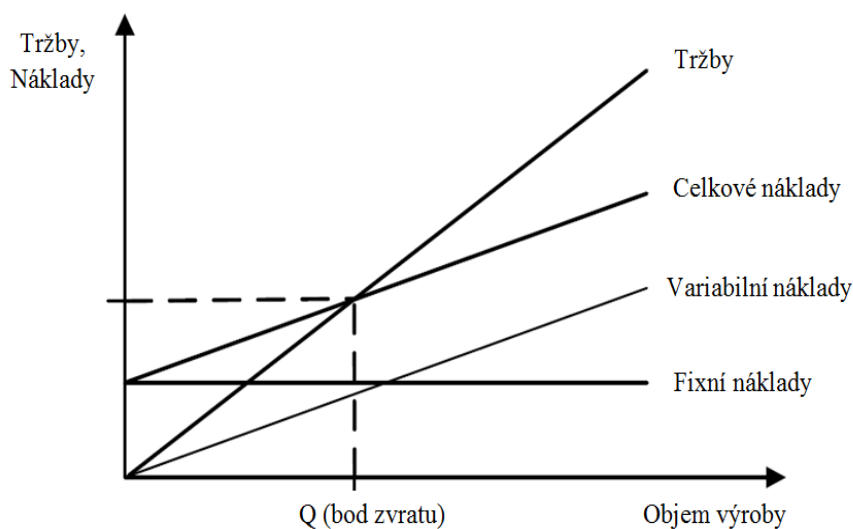
4 ANALÝZA VZTAHŮ MEZI ZÁKLADNÍMI EKONOMICKÝMI VELIČINAMI PODNIKU

V této kapitole budou na základě předchozího modelování a členění nákladů analyzovány vztahy mezi základními ekonomickými veličinami podniku. K analyzování těchto vztahů bude využíván především bod zvratu. Podle Popeska (2009, s. 43) je poznání těchto vztahů důležité zejména proto, aby podnik mohl efektivně rozhodovat o objemu a skladbě prováděných výkonů a o tom, jaké budou mít dopady na podnikové náklady a zisk.

4.1 Bod zvratu

Analýza bodu zvratu patří mezi důležité nástroje využívané ke zkoumání vztahů mezi náklady, výnosy a zisky. Při analýze bodu zvratu jsou využívány jak matematické vztahy mezi jednotlivými veličinami tak rovněž jejich grafické vyjádření. (Hirschey, c2003, s. 307)

Bod zvratu představuje takový objem výkonů podniku, kdy se jeho celkové náklady rovnají celkovým výnosům. Na základě bodu zvratu je tedy možné určit minimální rozsah prováděných výkonů, jež je nutný k pokrytí celkových nákladů, nebo takový rozsah, který zajistí, aby podnik dosáhl požadovaného zisku. Z toho vyplývá, že podnik dosahuje zisku v případě, že je objem výkonů vyšší než bod zvratu. (Fibířová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 170)



Obrázek 8 Grafické vyjádření bodu zvratu (Popesko, 2009, s. 44)

Jak již bylo řečeno a jak je možné vidět na obrázku 8, bod zvratu je takový bod, kde se tržby rovnají celkovým nákladům. Tržby lze vyjádřit jako: $T = p \times q$. Rovnice popisující průběh celkových nákladů byla již dříve uvedena a vypadá následovně: $N = F + b \times q$. Na základě těchto vztahů lze poté určit bod zvratu jako:

$$p \times q = F + b \times q \quad (7)$$

$$q(\text{bod zvratu}) = \frac{F}{p-b} \quad (8)$$

(Zámečník, Tučková a Hromková, 2007, s. 46)

Rozdíl mezi cenou a jednotkovými variabilními náklady, uvedený ve jmenovateli zlomku, je označován jako příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku, někdy též zkráceně jako krycí příspěvek či marže. Tento příspěvek na úhradu tedy představuje tu část peněžních prostředků, jež z ceny výrobku zbývá po té, co byly uhrazeny jím vyvolané variabilní náklady. Slouží pro potřeby manažerského rozhodování, například o struktuře výroby a je využíván při kalkulacích neúplných nákladů. (Synek a Kislingerová, 2010, s. 48)

V případě, že se jedná o podnik s nehomogenní produkcí, je nezbytné pro odvození bodu zvratu využít globální nákladové funkce ve tvaru: $N = F + h \times Q$. Bod zvratu má poté tedy podobu:

$$Q(BZ) = \frac{F}{1-h} \quad (9)$$

Parametr h v tomto vztahu představuje podíl variabilních nákladů, jež připadá na korunu tržeb. Q vyjadřuje celkovou produkci v penězích. Což znamená, že v tomto případě pak jmenovatel zlomku vyjadřuje příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku, který připadá na korunu tržeb. (Synek a Kislingerová, 2010, s. 49-50)

4.1.1 Bezpečnostní podnikatelská rezerva

Analýza bodu zvratu umožňuje také pozorovat rozdíly mezi úrovní současných výnosů a výnosů dosahovaných v bodě zvratu. Můžeme tedy zjistit, o jakou část se mohou výnosy podniku snížit, než bude dosaženo bodu zvratu, což je vyjádřeno bezpečnostní podnikatelskou rezervou (BPR), která lze znázornit pomocí vzorce:

$$BPR = CV - CV_{BZ} \quad (10)$$

V procentech lze poté bezpečnostní podnikatelskou rezervu vyjádřit za pomoci bezpečnostního koeficientu, který je možné vypočítat následovně:

$$BPK(k_b) = \frac{BPR}{CV} \times 100 \quad (11)$$

(Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2011, s. 33)

4.1.2 Kritické využití kapacity

Dalším ukazatelem, který je využíván v rámci analýzy bodu zvratu, je takzvané kritické využití kapacity, jež vyjadřuje podíl využití kapacity v bodu zvratu. Je důležité sledovat, jaká je maximální možná kapacita výkonů a zda je technologicky možné při této úrovni výrobní kapacity dosahovat bodu zvratu. Kritické využití kapacity (KVK) je vyjádřeno v procentech a lze vypočítat jako poměr objemu výkonů v bodě zvratu a maximálního objemu výkonů.

$$KVK = \frac{Q(BZ) \times 100}{Q(\max)} \quad (12)$$

(Popesko, 2009, s. 46)

5 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

Tato teoretická část bakalářské práce byla vypracována na základě literárních zdrojů týkajících se vymezené oblasti nákladů. Cílem bylo zajistit dostatečné množství informací o dané problematice, aby dále mohla tato část sloužit jako podklad pro zpracování části praktické.

Začátek práce se nejprve věnuje vymezení pojmu náklady, jehož definice je odlišná z hlediska finančního a manažerského účetnictví. Neboť finanční účetnictví poskytuje informace především pro externí uživatele a je upravováno zákonem, naopak manažerské účetnictví slouží pro potřeby manažerů a jiných interních uživatelů. Finanční účetnictví tedy chápe náklady jako peněžně vyjádřenou spotřebu výrobních faktorů, kdežto manažerské účetnictví posuzuje náklady jako účelné vynaložení ekonomických zdrojů, které byly vynaloženy za účelem souvisejícím s podnikovou činností a jsou hodnotově vyjádřeny.

Dále bylo vysvětleno, že existují různá pojetí nákladů, a to finanční, hodnotové a ekonomické. Každé z těchto pojetí pohlíží na výši nákladů jinak, liší se ve formě vyjádření a způsobu oceňování nákladů.

Hlavní kapitulu teoretické části pak představuje klasifikace nákladů dle různých hledisek. Důležité je členění druhové a členění ve vztahu ke změnám objemu produkce na náklady fixní a variabilní, neboť tato členění budou následně použita v části praktické.

Další část práce se věnovala modelování nákladů, které slouží jako jeden z nástrojů pro řízení nákladů. Jedná se o nákladové funkce, s jejichž pomocí lze náklady plánovat. Dále bylo popsáno, jakým způsobem je možné stanovit parametry této nákladové funkce a že pro určení parametrů existuje celá řada metod.

Poslední část se zabývá tím, jakým způsobem lze využít rozčlenění nákladů na fixní a variabilní. Zabývá se tedy analýzou bodu zvratu, jeho výpočtem a jeho dalším využitím například k určení bezpečnostní podnikatelské rezervy, bezpečnostního koeficientu a kritického využití kapacity.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

6 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

Zpočátku se praktická část bude zabývat charakteristikou firmy XY, s.r.o., jejímž cílem je důkladnější poznání vybrané firmy. Nejprve budou tedy uvedeny základní údaje o společnosti, hlavní programy, kterým se firma momentálně věnuje, a nabízené produkty v rámci těchto programů. Dále bude představena organizační struktura firmy, bude popsán vývoj počtu zaměstnanců v jednotlivých letech a následně budou rovněž popsány hlavní cíle a strategie společnosti. Na závěr této kapitoly bude pro lepší přehled uvedena majetková a finanční struktura firmy.

6.1 Charakteristika firmy

Společnost XY, s.r.o. je malá společnost, která byla založena v roce 2000 a svými speciálními matracemi pro dlouhodobě ležící a nemocné pacienty dokázala zaujmout významné místo na trhu. Firma má pouze jednoho společníka, kterým je majitel a zároveň jednatel společnosti. Jedná se o obchodní firmu a mezi rozhodující předmět činnosti této společnosti patří velkoobchod, specializovaný maloobchod a maloobchod se smíšeným zbožím, zprostředkování obchodu a služeb a také silniční motorová doprava.

V současné době má společnost několik hlavních programů, mezi které patří především zdravotní program specializující se na komplexní péči o lůžko. Tento program je určen zejména pro zdravotnická zařízení, nebo zařízení nemocničního typu a také pro pečovatelské domy, ať již pro seniory, nebo dlouhodobou léčbu. Kromě nemocničních a pečovatelských lůžek, doplňků včetně vlastních vysoce kvalitních antidekubitních matrací, lůžkovin a různých podložek ze speciálních materiálů určených pro náročné oddělení, nabízí společnost také poradenský servis, kompletní realizaci a vybavení interiérů, jejichž součástí je poradenství, návrh projektu, rozpočet, expedice, doprava a montáž. Dále firma také nabízí různé kompenzační a rehabilitační pomůcky, které pomáhají nahradit tělesné funkce, jež důsledkem úrazu nebo nemoci optimálně nefungují. Tyto pomůcky zahrnují například invalidní vozíky, chodítka, toaletní a koupelňové pomůcky, hole a různé doplňky.

Další program navazuje na úspěchy a zkušenosti ze zdravotního programu a je určen předně běžným uživatelům. V rámci tohoto programu uvedla společnost v roce 2008 na trh kolekci, která zahrnuje matrace, masivní a kovové postele, lamelové rošty, ložnice, příkrývky a další doplňky.

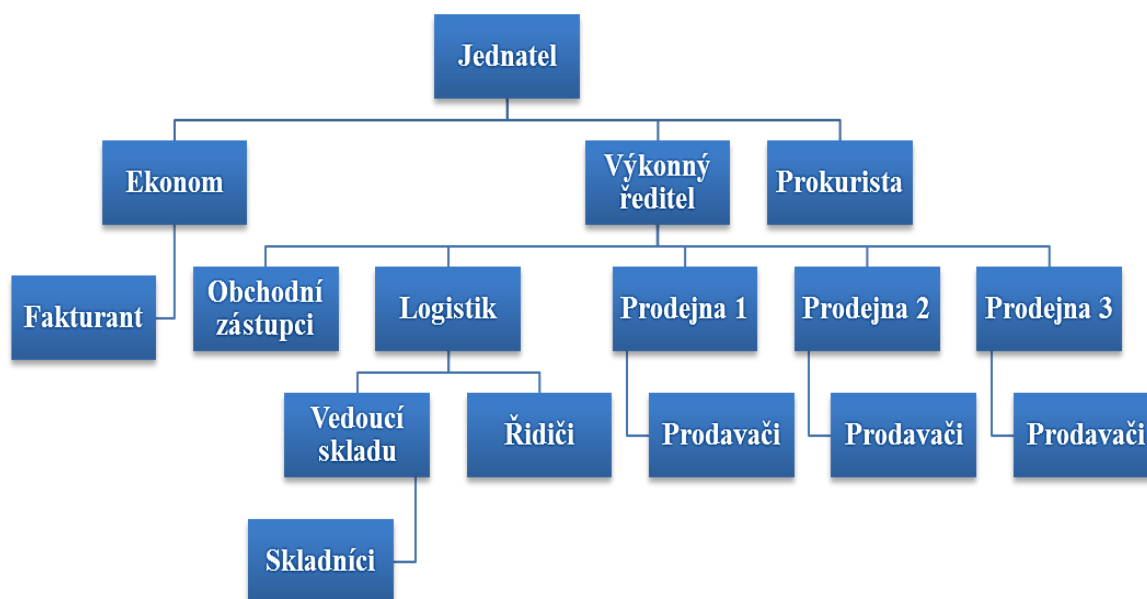
Třetí program společnosti se zabývá kompletní nabídkou vybavy hotelových pokojů. Tento program zahrnuje, jak vše pro spánek tedy postele, rošty, matrace, podložky, chrániče matrací, lůžkoviny a povlečení, tak také v rámci tohoto programu firma nabízí skříně, noční stolky, komody a zrcadla.

Již několik let společnost buduje síť vlastních firemních prodejen, které se zabývají zdravým spaním. Vybrané produkty společnosti prošly klinickým testováním, získaly nejvyšší ocenění a splňují vysoké nároky v daném prostředí. Momentálně má společnost XY v České republice celkem 3 prodejny.

Matrace firmy XY oceňují uživatelé nejen ve všech sousedních zemích a Velké Británii, ale také poroty na mezinárodních výstavách a soutěžích, ze kterých si firma přivezla již čtyři zlaté medaile. Firma je také držitelem plakety TOP CZECH QUALITY 1. stupně, čímž je pro spotřebitele garantována kvalita a spolehlivost společnosti.

6.2 Organizační struktura

Organizační struktura firmy se vyvíjí na základě jejího rozvoje, podle jednotlivých změn a potřeb v počtu prodejen, obchodních zástupců a řidičů. Společnost má střediskové hospodaření a dělí se tedy na jednotlivá střediska – velkoobchod, prodejny, nábytek a zdravotnictví.



Obrázek 9 Organizační struktura společnosti (interní materiály firmy XY, s.r.o.)

6.3 Vývoj počtu zaměstnanců

Společnost XY, s.r.o. je malá firma, která průměrně zaměstnává kolem 25 zaměstnanců. Firma se snaží vybudovat tým kvalifikovaných a spolehlivých pracovníků, neboť své zaměstnance považuje za důležitý článek k úspěchu, a proto pro ně vytváří optimální pracovní podmínky, usiluje o příjemné pracovní prostředí a zvyšování jejich motivace a kvalifikace. V posledních letech má firma poměrně stabilní počet stálých zaměstnanců a podle konkrétních potřeb dále využívá také pracovníky na základě dohody o provedení práce a dohody o pracovní činnosti.

Tabulka 1 Vývoj počtu zaměstnanců (interní materiály firmy XY, s.r.o.)

Rok	2009	2010	2011	2012	2013
Počet zaměstnanců	25	24	25	23	22

6.4 Strategie a cíle společnosti

Na základě vlastních zkušeností s dlouhodobým pobytem na lůžku se majitel společnosti rozhodl přijít na trh s takovým produktem, který by zvýšil komfort pacientům upoutaným na lůžko a zároveň by oslovil odbornou veřejnost. Z tohoto důvodu je dlouhodobým hlavním cílem a prioritou firmy XY především spokojený zákazník a poskytování kvalitních produktů. Právě proto se společnost snaží vzájemně propojit zejména kvalitu, užité vlastnosti, design produktu a odbornou prezentaci. Podle majitele společnosti je předpokladem úspěchu slušnost, pokora a úcta.

Dalším podstatným cílem je rozvoj firmy v oblasti nábytkářství, neboť asi čtvrtina tržeb pochází právě z řetězce obchodů s nábytkem v České republice a na Slovensku. Firma by tedy chtěla rozšířit svoji působnost v této oblasti i na dalších trzích, momentálně usiluje především o trh maďarský a slovinský.

Dále by společnost ráda rozvíjela svůj sektor určený pro hotely, cílem je tedy zejména zvýšit a vylepšit jeho propagaci a tím tento program znovu oživit.

6.5 Majetková a finanční struktura společnosti

Jak již bylo dříve uvedeno, pro lepší představu, o jakou společnost se jedná, a pro ucelenější pohled slouží následující přehled o struktuře aktiv a pasiv společnosti XY v rozmezí let 2010 až 2013.

6.5.1 Majetková struktura společnosti

Z hlediska struktury majetku je z níže uvedené tabulky patrné, že větší podíl na celkových aktivech, více než polovinu, zaujímají oběžná aktiva, což není neobvyklé vzhledem k obchodní povaze společnosti. Dlouhodobý majetek tedy převážně tvoří stavby a budovy, které se podílejí na celkových aktivech firmy zhruba 34 %. Společnost však v příštích letech plánuje investice především do obnovy vozového parku a také se chystá přestavba a rozšíření vlastních skladů, aby si firma již nadále nemusela pronajímat dodatečné skladovací prostory.

Jak si lze dále povšimnout, největší podíl na oběžných aktivech firmy tvoří krátkodobé pohledávky, které v posledních letech dosahují takřka 50 %, zejména jsou to pohledávky z obchodních vztahů. Výraznou položku dále představují zásoby, které jsou tvořeny převážně zbožím. Krátkodobý finanční majetek také tvoří ve sledovaných letech poměrně vysoký podíl na oběžných aktivech a z pohledu hotovostní likvidity firmy nabývají hodnoty tohoto ukazatele dle literatury doporučených hodnot, což je pro firmu pozitivní skutečnost.

Tabulka 2 Majetková struktura společnosti (interní materiály firmy XY, s.r.o.)

(v tis. Kč)	2010	2011	2012	2013
Aktiva celkem	34 056	33 158	43 670	42 707
Dlouhodobý majetek	9 434	9 020	17 676	17 370
DHM	9 410	8 996	17 652	17 346
DFM	24	24	24	24
Oběžná aktiva	24 262	23 939	25 788	25 148
Zásoby	10 088	8 043	7 796	7 642
Dlouhodobé pohledávky	36	33	34	4
Krátkodobé pohledávky	8 038	11 997	12 528	10 226
KFM	6 100	3 866	5 430	7 276
Časové rozlišení aktiv	360	199	206	189

6.5.2 Finanční struktura společnosti

V tabulce 3 lze vidět, že vlastní kapitál společnosti má od roku 2011 rostoucí charakter, což při neměnicí se hodnotě základního kapitálu značí, že společnost byla zisková. Dále je možné pozorovat, že záporný výsledek hospodaření zaznamenala společnost v letech 2010 a 2011. Výsledek hospodaření minulých let tvoří bezpochyby největší část vlastního

kapitálu, z toho je patrné, že společnost si vytvořené zisky ponechává pro své budoucí potřeby a rozvoj, případně ke krytí ztráty.

Z hlediska struktury celkových pasiv mají převažující podíl cizí zdroje oproti vlastnímu kapitálu, které jsou tvořeny hlavně krátkodobými závazky z obchodních vztahů a také dlouhodobými úvěry. Celková zadluženost společnosti se pohybuje nad hodnotou 55 %. Zda je firma schopná splácet úroky z cizích zdrojů lze zjistit pomocí ukazatele úrokového krytí, jehož doporučené hodnoty jsou dle literatury vyšší než 5. Těchto doporučených hodnot však firma dosáhla pouze v posledním sledovaném roce. Z pohledu krytí dlouhodobého majetku dlouhodobými zdroji by se dalo říci, že firma využívá spíše neutrální strategii financování.

Tabulka 3 Finanční struktura společnosti (interní materiály firmy XY, s.r.o.)

(v tis. Kč)	2010	2011	2012	2013
Pasiva celkem	34 056	33 158	43 670	42 707
Vlastní kapitál	14 133	14 125	14 657	16 111
Základní kapitál	200	200	200	200
VH minulých let	15 308	13 932	13 893	14 139
VH účetní období	-1 375	-7	526	1 772
Cizí zdroje	19 464	18 202	27 414	24 784
Krátkodobé závazky	14 434	13 892	16 269	15 248
Bankovní úvěry	5 030	4 310	11 145	9 536
Časové rozlišení pasiv	459	831	1 588	1 753

7 ANALÝZA NÁKLADŮ SPOLEČNOSTI

Následující kapitola se bude věnovat analýze nákladů společnosti za období let 2010 až 2013. Výsledky za rok 2014 nemá společnost ještě plně zpracovány, z tohoto důvodu tedy není možné se jimi v práci zabývat.

V první části bude nejprve popsáno, jakým způsobem podnik eviduje a řídí náklady v současné době a poté bude uveden přehled ekonomických výsledků společnosti a jejich vývoj ve sledovaných letech. Ve druhé části bude provedena podrobnější analýza nákladů společnosti podle druhového členění a to pomocí horizontální a vertikální analýzy.

7.1 Současný stav řízení nákladů

V současnosti je ve firmě řízení nákladů prováděno převážně z pohledu finančního účetnictví. Pro tyto účely využívá společnost účetní systém MRP, který je sestaven z jednotlivých modulů. Firma momentálně používá modul účetnictví, který umožňuje vedení účetnictví na syntetických a analytických účtech s podrobnými výstupními sestavami, a modul sklad k vedení skladové evidence. Tento systém tak umožňuje společnosti sledovat hospodaření jednotlivých středisek a vytvářet grafické výstupy pro jednodušší analýzy. Ve firmě je prováděno pravidelné vyhodnocování a srovnávání nákladů za určité období, ale neprovádí se žádné hlubší zpětné analýzy, ani žádné výraznější plánování nákladů na další období.

7.2 Přehled ekonomických výsledků společnosti

Jak již bylo zmíněno, nejprve bude pro lepší představu o tom, jak podnik hospodaří, uveden přehled ekonomických výsledků společnosti za sledované období. V následující tabulce lze vidět, jak se vyvíjely celkové náklady a výnosy společnosti a zda společnost dokázala v jednotlivých letech vytvářet zisk. Je patrné, že v letech 2010 a 2011 se společnosti nepodařilo zisku dosáhnout, avšak v roce 2011 společnost alespoň dokázala ztrátu podstatně snížit a v následujících letech se její situace postupně zlepšuje. Je vidět, že výsledek hospodaření má rostoucí charakter, což je pro firmu pozitivní.

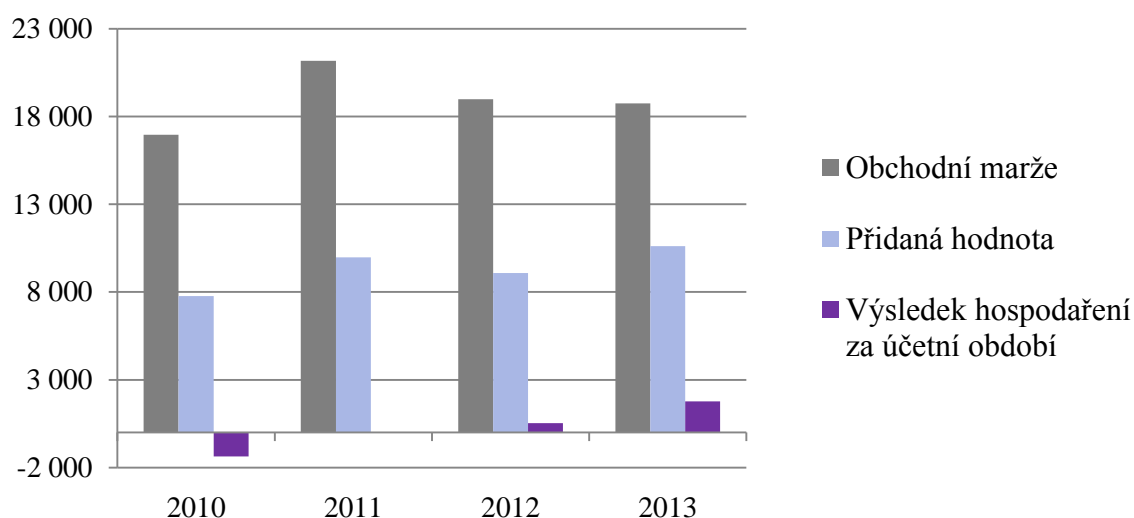
Tabulka 4 Přehled základních ekonomických výsledků (vlastní zpracování)

(v Kč)	2010	2011	2012	2013
Náklady celkem	77 909 817	85 913 110	81 169 857	74 325 842
Výnosy celkem	76 534 149	85 905 600	81 696 449	76 095 997
Výsledek hospodaření	-1 375 668	-7 510	526 592	1 770 155

V následující tabulce a grafu se nachází podrobnější přehled ekonomických výsledků společnosti, který lépe zobrazuje vývoj výsledku hospodaření podniku. Jak je z uvedených údajů patrné, společnost má obchodní charakter a tržby za prodej zboží dostatečně převyšují náklady vynaložené na prodej zboží, což potvrzuje kladná obchodní marže. Vzhledem k charakteru společnosti je pochopitelné, že výše výkonů je mnohonásobně nižší než výkonová spotřeba. Z tabulky je však zřejmé, že v posledních letech se společnosti podařilo výkonovou spotřebu snížit, což vedlo v roce 2013 ke zvýšení přidané hodnoty. Tím, že se firmě podařilo v posledním roce také podstatně snížit některé provozní náklady, vzrostl provozní výsledek hospodaření, což následně vedlo rovněž s přispěním vyšší přidané hodnoty ke značnému nárůstu hospodářského výsledku za účetní období.

Tabulka 5 Přehled ekonomických výsledků společnosti (interní materiály firmy XY, s.r.o.)

(v tis. Kč)	2010	2011	2012	2013
Tržby za prodej zboží	66 350	78 302	78 804	72 827
Náklady na prodané zboží	49 396	57 132	59 817	54 079
Obchodní marže	16 954	21 170	18 987	18 748
Výkony	8 823	7 168	2 448	2 307
Výkonová spotřeba	18 005	18 364	12 349	10 438
Přidaná hodnota	7 772	9 974	9 086	10 617
Provozní výsledek hospodaření	-807	870	1 607	3 282
Finanční výsledek hospodaření	-561	-774	-1 043	-1 026
Mimořádný výsledek hospodaření	-7	-3	0	0
Výsledek hospodaření před zdaněním	-1 375	93	564	2 256
Výsledek hospodaření za účetní období	-1 375	-7	526	1 770



Obrázek 10 Přehled ekonomických výsledků společnosti (vlastní zpracování)

7.3 Analýza nákladů podle druhového členění

Na základě poznatků získaných z teoretické části bude následně vypracována analýza nákladů dle druhového členění, jež svou strukturou odpovídá výkazu zisku a ztráty. Analýza bude provedena za období let 2010 až 2013.

Nejprve budou veškeré náklady společnosti rozříděny do určených skupin podle druhového členění nákladů. Následující tabulka 6 uvádí přehled jednotlivých stanovených nákladových druhů v rozsahu sledovaného období, které budou dále detailněji zpracovány a analyzovány za pomoci horizontální a vertikální analýzy.

Jako první bude provedena vertikální analýza, a to takovým způsobem, že bude vyjádřen procentuální podíl jednotlivých nákladových položek k celkovým nákladům. S využitím horizontální analýzy bude dále sledován vývoj těchto nákladů a následně budou porovnávány jejich změny v jednotlivých letech.

Tabulka 6 Analýza nákladů podle druhového členění (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2010	2011	2012	2013
Náklady na prodané zboží	49 396	57 132	59 817	54 079
Výkonová spotřeba	18 005	18 364	12 349	10 438
- Spotřeba materiálu	8 236	6 697	2 687	2 115
- Spotřeba energie	567	588	528	430
- Služby	9 202	11 079	9 134	7 893
Osobní náklady	7 863	7 781	6 271	5 879
- Mzdové náklady	6 010	5 903	4 736	4 324
- Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	1 852	1 878	1 535	1 382
- Sociální náklady	0	0	0	173
Daně a poplatky	97	130	109	125
Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	949	1 074	1 130	1 390
Ostatní provozní náklady	973	513	335	713
Nákladové úroky	137	112	283	258
Ostatní finanční náklady	483	704	841	957
- Kurzové ztráty	22	144	134	299
Daň z příjmů za běžnou činnost	0	100	35	486
Mimořádné náklady	7	3	0	0
Náklady celkem	77 910	85 913	81 170	74 325

7.3.1 Horizontální a vertikální analýza

Na základě vertikální analýzy lze vidět, kterými nákladovými druhy jsou celkové náklady tvořeny a jak velkou část z celkových nákladů tyto druhy představují. Z níže uvedené tabulky 7 je patrné, že největší procentuální podíl na celkových nákladech po celé sledované období zaujímají náklady vynaložené na prodané zboží, což je dáno tím, že se jedná o obchodní firmu. V posledních dvou letech dosáhl podíl těchto nákladů dokonce hodnoty přes 70 %. Výkonová spotřeba se tedy na celkových nákladech podílí podstatně méně a je z větší části tvořena službami, jež představují přibližně 11 % z celkových nákladů. Další podstatnou položku znázorňují osobní náklady, které tvoří téměř 10 % celkových nákladů, je možné vidět, že se jedná převážně o náklady mzdové. Jak je zřejmé z tabulky, ostatní položky nedosahují ani podílu 2 % na celkových nákladech firmy.

Tabulka 7 Vertikální analýza nákladových druhů (vlastní zpracování)

	2010	2011	2012	2013
Náklady na prodané zboží	63,40%	66,50%	73,69%	72,76%
Výkonová spotřeba	23,11%	21,38%	15,21%	14,04%
- Spotřeba materiálu	10,57%	7,80%	3,31%	2,85%
- Spotřeba energie	0,73%	0,68%	0,65%	0,58%
- Služby	11,81%	12,90%	11,25%	10,62%
Osobní náklady	10,09%	9,06%	7,73%	7,91%
- Mzdové náklady	7,71%	6,87%	5,83%	5,82%
- Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	2,38%	2,19%	1,89%	1,86%
- Sociální náklady	0,00%	0,00%	0,00%	0,23%
Daně a poplatky	0,12%	0,15%	0,13%	0,17%
Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	1,22%	1,25%	1,39%	1,87%
Ostatní provozní náklady	1,25%	0,60%	0,41%	0,96%
Nákladové úroky	0,18%	0,13%	0,35%	0,35%
Ostatní finanční náklady	0,62%	0,82%	1,04%	1,29%
- Kursové ztráty	0,03%	0,17%	0,17%	0,40%
Daň z příjmů za běžnou činnost	0,00%	0,12%	0,04%	0,65%
Mimořádné náklady	0,01%	0,00%	0,00%	0,00%
Náklady celkem	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

Dále budou jednotlivé nákladové druhy podrobněji analyzovány z hlediska jejich vývoje v čase a to pomocí horizontální analýzy, kterou znázorňuje níže uvedená tabulka.

Tabulka 8 Horizontální analýza nákladových druhů (vlastní zpracování)

	9/10	10/11	11/12	12/13
Náklady na prodané zboží	-18,62%	15,66%	4,70%	-9,59%
Výkonová spotřeba	54,78%	1,99%	-32,75%	-15,47%
- Spotřeba materiálu	178,15%	-18,69%	-59,88%	-21,29%
- Spotřeba energie	27,13%	3,70%	-10,20%	-18,56%
- Služby	11,86%	20,40%	-17,56%	-13,59%
Osobní náklady	26,13%	-1,04%	-19,41%	-6,25%
- Mzdové náklady	27,25%	-1,78%	-19,77%	-8,70%
- Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	25,22%	1,40%	-18,26%	-9,97%
- Sociální náklady	-100,00%	-	-	-
Daně a poplatky	34,72%	34,02%	-16,15%	14,68%
Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	12,98%	13,17%	5,21%	23,01%
Ostatní provozní náklady	-2,11%	-47,28%	-34,70%	112,84%
Nákladové úroky	-35,68%	-18,25%	152,68%	-8,83%
Ostatní finanční náklady	-0,41%	45,76%	19,46%	13,79%
- Kurzové ztráty	-82,26%	554,55%	-6,94%	123,13%
Daň z příjmů za běžnou činnost	-100,00%	-	-65,00%	1288,57%
Mimořádné náklady	-	-57,14%	-100,00%	-
Náklady celkem	-4,49%	10,27%	-5,52%	-8,43%

Jak již bylo řečeno, nejpodstatnější položku nákladů tvoří vzhledem k charakteru firmy XY náklady, které byly vynaloženy na prodané zboží. Z tabulky 8 je zjevné, že u těchto nákladů byl v roce 2013 zaznamenán docela významný pokles o téměř 10 % vůči roku 2012. Z přehledu ekonomických výsledků firmy (viz. Tabulka 5), který je uveden výše, je dále patrné, že také tržby z prodeje zboží se v roce 2013 oproti předcházejícímu roku snížily o zhruba 7 %. Je tedy možné předpokládat, že tento pokles, jak nákladů, tak tržeb za zboží, byl způsoben především úbytkem objednávek od odběratelů v posledním analyzovaném roce.

Dále lze vidět, že firmě se podařilo v posledních dvou sledovaných letech podstatně snížit výkonovou spotřebu, čehož dosáhla zejména velmi výrazným snížením spotřeby materiálu

a také v důsledku poklesu nákladů na externí služby. Do spotřeby materiálu firma běžně zahrnuje spotřebu kancelářských potřeb, režijního materiálu, odborné literatury a tisku, propagačních předmětů a spotřebu pohonných hmot. Z tabulky 8 zřetelně vyplývá, že firma zaznamenala v roce 2010 obrovský nárůst ve spotřebě materiálu, důvodem bylo zahájení vlastní výroby zdravotnických postelí, nábytku a pomůcek. Toto nové středisko rozjela firma v roce 2009 a jednalo se především o výrobu konstrukcí. Jelikož však toto středisko společnosti dlouhodobě nepřinášelo očekávaný zisk, ale bylo naopak ztrátové, rozhodla se proto firma v roce 2011 tuto výrobu ukončit. A tyto produkty momentálně firma odebírá od vlastního dodavatele z Německa, jehož výhradním zástupcem pro český trh se stala právě firma XY. Právě následkem ukončení vlastní výroby si lze vysvětlit významný pokles spotřeby materiálu až o téměř 60 % v roce 2012.

Další významnou položku nákladů tvoří náklady osobní, jež mají za celé analyzované období klesající charakter. Zahrnují v sobě zejména náklady mzdové, které v souladu s vývojem zaměstnanců firmy měly také klesající tendenci, čímž pak došlo i k poklesu nákladů na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění.

Dalším stanoveným nákladovým druhem jsou daně a poplatky, které obsahují položky jako daň silniční, daň z nemovitostí a ostatní daně a poplatky. Z horizontální analýzy je možné vypočítat rostoucí charakter těchto nákladů s výjimkou roku 2012, kdy došlo k poklesu. Avšak na základě vertikální analýzy lze říci, že tyto náklady tvoří jen velmi nepatrný podíl na celkových nákladech a nejsou tedy pro firmu tolik podstatné.

Vzhledem k tomu, že firma k financování využívá převážně cizí zdroje, je pochopitelné, že jí vznikají náklady v podobě úroků z úvěrů. Jak si lze všimnout ve výše uvedené tabulce, jsou tyto nákladové úroky klesající v souladu se splácením úvěrů. Nápadný nárůst přibližně o 150 % je možné zaregistrovat pouze v roce 2012, důvodem tohoto zvýšení je nově poskytnutý další bankovní úvěr, který firma použila k financování koupě vlastní prodejny.

Mezi ostatní finanční náklady firma řadí poplatky bankovním i nebankovním institucím, pojištění a kurzové ztráty, které plynou ze zvyšující se spolupráce se zahraničními odběrateli a dodavateli. Kurzové rozdíly firma u pokladny a účtů v zahraniční měně vyčísľuje dle měsíčního kurzu ČNB a u zahraničních pohledávek a závazku přepočítává rozdíl kurzem ČNB stanoveným k 31. 12. daného roku.

Za zmínku také stojí položka daň z příjmů za běžnou činnost, u které firma zaregistrovala v roce 2013 velmi výrazný nárůst, který byl způsoben tím, že společnost v tomto roce generovala značně vyšší hospodářský výsledek než v předchozích letech.

Za poslední tři analyzované roky byly celkové náklady společnosti klesající, což by mohlo být hodnoceno pozitivně, avšak celkové výnosy firmy měly v těchto letech také snižující se charakter. I přes tuto skutečnost se ale firmě podařilo v letech 2012 a 2013 vytvořit kladný hospodářský výsledek.

Vzhledem k vertikální analýze bylo zjištěno, že externí služby se značně podílí na výkonové spotřebě a tím také pochopitelně na celkových nákladech firmy. Z tohoto důvodu je níže uveden jejich podrobnější přehled. Jedná se totiž o položky nákladů, u kterých by firma mohla hledat případné úspory.

Tabulka 9 Přehled nákladů na externí služby (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2010	2011	2012	2013
Nájemné	2 843	3 039	2 501	1 793
Poštovné	25	51	19	24
Telefon	358	321	386	263
Reklama a propagace	1 452	2 425	2 074	2 098
Leasing	472	231	203	51
Dopravné a dobírečné	424	818	661	577
Náklady na školení	2	13	12	2
Bonusy, slevy, provize za odběry smluvní	1 127	1 773	1 567	880
Služby právníků, poradců aj.	88	71	44	18
Vodné, stočné	118	120	133	134
Ostatní služby - software	26	32	39	23
Opravy služebních vozů	1 223	889	672	914
Opravy a udržování budov	291	338	33	286
Opravy strojů	23	14	0	0
Cestovné	145	225	207	177
Náklady na reprezentaci	47	22	44	47
Ostatní	538	697	539	606
Služby celkem	9 202	11 079	9 134	7 893

Jak lze z tabulky 9 vyzorovat, největší podíl na službách mají položky nájemné, reklama a propagace, bonusy, slevy, provize za odběry smluvní a opravy služebních vozů. Z tabulky je dále patrné, že v posledních dvou sledovaných letech se hodnota nájemného snižovala, v roce 2013 poklesla tato hodnota o téměř jednu třetinu. Tento podstatný úbytek nájemného v posledních dvou letech si lze vysvětlit především ukončením již zmíněného vlastního výrobního střediska firmy na konci roku 2011, neboť prostory pro tuto výrobu si firma pouze pronajímala. Nájemné těchto prostorů tvořilo zhruba 15 % z celkových nákladů na nájemné. Dalším důvodem snížení těchto nákladů na nájemné bylo ukončení pronájmu některých prodejen firmy v roce 2012, následně si proto firma v tomto roce koupila vlastní prostory k provozu prodejny.

Další důležitou položku představují náklady na reklamu a propagaci, které mají na službách také notný podíl, a to zhruba okolo 22 %. Do těchto nákladů firma zahrnuje například náklady na různé prospekty, letáky, katalogy prodávaného zboží, dále také náklady na inzerci a propagační předměty firmy.

Bonusy, slevy a provize za odběry smluvní tvoří taktéž podstatnou část nákladů vynaložených na externí služby, podíl se přibližně 15 %. Lze však vidět, že v posledních letech se jejich výše postupně snižuje. V roce 2013 se tyto náklady snížily skoro o polovinu oproti předcházejícímu roku, což má souvislost s poklesem objemu produkce.

Vyšší procentní zastoupení mají dále rovněž náklady na opravy služebních vozů. Podíl těchto nákladů se v průběhu analyzovaných let pohybuje okolo 10 %. Tyto náklady však může firma ovlivňovat jen do určité míry, neboť se jedná, jak o náklady na pravidelnou údržbu vozů, tak také o náklady na opravy při poruchách a neočekávaných haváriích vozů.

7.4 Shrnutí analytické části

Cílem analytické části bylo prozkoumat a analyzovat stav nákladů ve firmě XY, s.r.o. v letech 2010 až 2013. K analýze byl využit účetní software společnosti a také interní dokumenty jako výkaz zisku a ztrát, rozvaha, výroční zpráva a hlavní kniha. Některé informace byly rovněž získávány přímo od zaměstnanců firmy. Tato analytická část dále slouží jako podklad pro formulování návrhů a doporučení firmě.

Nejprve bylo zkoumáno, jakým způsobem firma náklady eviduje a řídí, čímž byly zjištěny následující skutečnosti. A to, že firma převážně řídí náklady pouze na úrovni finančního účetnictví a že nejsou prováděny žádné hlubší analýzy ani není realizováno výraznější

plánování nákladů. Firma využívá k řízení nákladů pouze druhové členění nákladů vycházející z výkazu zisku a ztráty.

Následně bylo na základě provedené analýzy nákladů dle druhového členění zjištěno, že mezi nejvýznamnější položky, které tvoří největší část celkových nákladů firmy, patří náklady na prodané zboží, výkonová spotřeba a osobní náklady.

Pro bližší zkoumání jednotlivých nákladových druhů byla dále aplikována horizontální a vertikální analýza. Na základě výsledků analýzy lze říci, že v posledních dvou sledovaných letech měly celkové náklady firmy klesající trend, čehož bylo dosaženo především výrazným snížením spotřeby materiálu, také podstatným úbytkem nákladů vynaložených na služby a rovněž poklesem osobních nákladů. Jak bylo zjištěno, za významným poklesem ve spotřebě materiálu stálo ukončení vlastní výroby firmy v roce 2011. Toto ukončení výroby mělo také vliv na snížení služeb a to v podobě nájemného za výrobní prostory.

Z vertikální analýzy rovněž vyplynulo, že náklady na externí služby zaujímají značně vysoký podíl na výkonové spotřebě, potažmo na celkových nákladech firmy. Proto byly tyto náklady následně podrobněji rozepsány, čímž byly rozpoznány položky nákladů s nejvyšší hodnotou. Těmto položkám by tedy měla firma věnovat největší pozornost a jsou to především nájemné, náklady na reklamu a propagaci, bonusy, slevy a provize za smluvní odběry a náklady na opravy služebních vozů.

8 NÁVRHY A DOPORUČENÍ

Poslední kapitola praktické části se bude zabývat návrhy a doporučeními, které budou formulovány na základě předchozí provedené analýzy nákladů firmy. Vzhledem k tomu, že bylo zjištěno, že firma provádí pouze druhové členění nákladů, bude prvním návrhem zavedení dalšího členění, a to konkrétně členění nákladů dle závislosti na změnách objemu výkonů. Toto členění bych firmě doporučila především z toho důvodu, že se jedná o jeden z významných nástrojů při plánování a řízení nákladů a také proto, že pouze druhové členění je pro důkladné poznání nákladů nedostačující. Jak bude následně ukázáno, rozčlenění nákladů na fixní a variabilní navíc poskytuje data, která lze využít i pro jiné nástroje, jako je například další návrh, a to sestavování nákladové funkce. Stanovení nákladová funkce umožní firmě zejména predikovat a plánovat náklady na budoucí období. Dále bude také provedena analýza bodu zvratu.

8.1 Členění nákladů podle závislosti na změnách objemu výkonů

Jak již bylo řečeno, bude se tato část práce zabývat analýzou nákladů dle jejich závislosti na změnách objemu výkonů. Jelikož tedy firma sama toto členění nákladů neprovádí, bude následně vypracováno rozčlenění veškerých nákladových položek firmy za období let 2010 až 2013 na fixní a variabilní náklady. Cílem je, aby tak firma mohla lépe poznat své náklady a do určité míry plánovat jejich budoucí vývoj. Takto rozdělené náklady budou dále sloužit ke stanovení nákladové funkce a k provedení analýzy bodu zvratu.

Fixní náklady

Nejprve tedy budou určeny náklady, které lze označit jako fixní náklady. Což jsou dle teoretické části takové náklady, které nejsou závislé na změnách objemu produkce. Analýzou těchto nákladů bylo zjištěno, že tvoří podíl na celkových nákladech firmy zhruba ve výši 22 % ve všech zkoumaných letech.

Tabulka 10 Přehled fixních nákladů firmy (vlastní zpracování)

	2010	2011	2012	2013
Mzdové náklady	4 474 920	4 413 252	3 645 392	3 243 328
Sociální a zdravotní pojištění	1 372 645	1 384 783	1 167 218	1 016 432
Sociální náklady	0	0	0	172 913
Náklady na energie	510 226	565 482	527 721	429 713
Kancelářské potřeby a ostatní materiál	474 496	347 023	489 956	241 164
Drobný hmotný majetek	90 527	504 680	249 349	154 363
Náklady na pohonné hmoty	243 227	307 752	403 848	324 720
Fixní služby	6 115 238	7 247 208	6 201 940	5 236 568
Daně a poplatky	96 678	229 428	145 243	611 002
Odpisy	949 298	1 074 314	1 130 341	1 389 725
Opravy	1 513 257	1 226 796	704 732	1 200 005
Ostatní provozní náklady	973 137	513 087	335 252	713 008
Nákladové úroky	137 349	112 162	282 591	258 137
Ostatní finanční náklady	482 911	703 211	840 207	957 132
Mimořádné náklady	7 200	2 990	0	0
Fixní náklady celkem	17 441 109	18 632 168	16 123 790	15 948 210

Mezi výrazné položky fixních nákladů patří bezpochyby mzdové náklady, do kterých byly zahrnuty mzdy technickohospodářských pracovníků a manažerů, které jsou tedy vypláceny ve stejné výši bez ohledu na objem produkce. Mzdové náklady i přes klesající tendenci ve sledovaném období tvoří přes 20 % fixních nákladů. Se mzdovými náklady dále souvisí náklady na sociální a zdravotní pojištění těchto pracovníků, které se vyvíjí obdobně. Mezi sociální náklady řadí firma příspěvky na životní pojištění zaměstnanců, a jak zřetelně vyplývá z tabulky 10, začala tyto příspěvky firma poskytovat až od roku 2013.

Do nákladů na energie byly zahrnuty náklady na elektrickou energii a plyn, které jsou vynakládány na celkový chod firmy a nesouvisí tedy přímo s objemem produkce. Lze vidět, že tyto náklady se za sledované období nijak výrazně nemění a jejich podíl na fixních nákladech není příliš vysoký, tvoří přibližně jen 3 %.

Položka kancelářské potřeby a ostatní materiál obsahuje například náklady na kancelářské potřeby, čisticí prostředky, ochranné pracovní pomůcky a na odbornou literaturu a tisk.

Další položka drobný hmotný majetek, představuje takový majetek, jehož pořizovací cena je do 40 000 Kč a firma jej tedy účtuje rovnou do spotřeby.

Fixní služby představují nejvýraznější položku fixních nákladů firmy a jsou zde zahrnuty takové služby, které nemají přímou souvislost s realizovaným prodejem zboží. Jedná se tedy především o služby jako nájemné, poštovné, telefonní služby, reklama a propagace, leasing, náklady na školení, služby právníků a poradců, náklady na reprezentaci a jiné. Jak je patrné, tyto služby tvoří největší část fixních nákladů ve všech sledovaných letech. V roce 2013 se ovšem firmě podařilo tyto náklady snížit zhruba o 15 % a to zejména ve spojení s poklesem nájemného a provizemi za smluvní odběry a také podstatně ubyly náklady související s leasingem a to z toho důvodu, že se firma rozhodla od tohoto způsobu financování upustit a postupně přechází na systém financování dlouhodobými úvěry. I přesto však dosahuje podíl těchto služeb na celkových fixních nákladech přes 30 %.

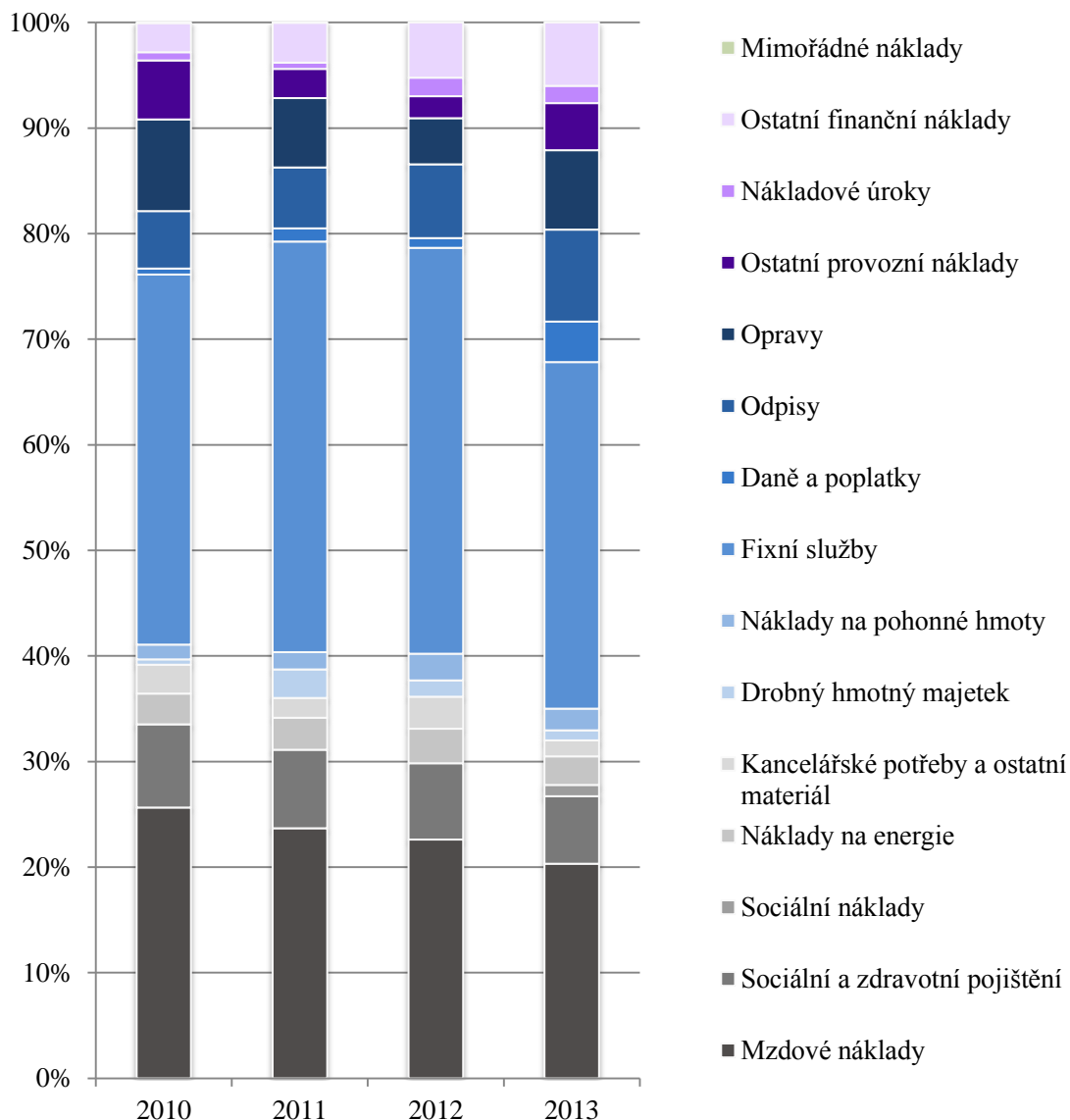
Nepochybnými fixními náklady, které firma eviduje, jsou také daně a poplatky. Pravidelně firma hradí závazky v podobě silniční daně, daně z nemovitosti a daně z příjmu právnických osob a další různé poplatky nutné k fungování firmy.

Další výraznější fixní náklady znázorňují položky odpisy a opravy. Odpisy se rozumí odpisy dlouhodobého hmotného majetku, jako jsou stavby a samostatné movité věci, zejména firemní automobily. Odpisy mají rostoucí charakter, což značí, že firma provádí investice do dlouhodobého hmotného majetku. Do oprav jsou zařazeny náklady na pravidelné opravy služebních vozů a náklady na opravy a udržování budov firmy. Obě položky tvoří podíl na fixních nákladech do 10 %. Jak hodnota odpisů, tak výše oprav se v průběhu let měnily, ovšem nijak zvlášť zásadním způsobem.

V položce ostatní provozní náklady jsou obsaženy všechny ostatní náklady, které zabezpečují fungování firmy jako celku a nesouvisí tedy s objemem výkonů, jedná se například o dary nebo tvorbu rezerv a opravných položek.

Mezi fixní náklady byly dále zahrnuty nákladové úroky, vynakládané v souvislosti s čerpáním bankovních úvěrů, a ostatní finanční náklady, které v sobě obsahují různé poplatky bankovním i nebankovním institucím a kurzové ztráty. Finanční náklady firmy v posledních letech postupně narůstají a to především vlivem rostoucí spolupráce se zahraničními dodavateli a odběrateli a také zvyšujících se bankovních poplatků. V posledním roce tvořili finanční náklady 6 % celkových fixních nákladů.

Poslední položku fixních nákladů představují mimořádné náklady, do kterých firma zařadila v letech 2010 a 2011 odpisy nedobytných pohledávek po splatnosti. Tyto položky však netvoří podstatný podíl na nákladech firmy.



Obrázek 11 Struktura fixních nákladů firmy (vlastní zpracování)

Variabilní náklady

Na základě znalostí získaných z teoretické části, budou do variabilních nákladů zařazeny takové náklady společnosti, které se mění v závislosti na změnách objemu produkce. Vzhledem k podílu fixních nákladů je zřejmé, že variabilní náklady se na celkových nákladech firmy XY ve sledovaném období podílejí přibližně ze 78 %.

Tabulka 11 Přehled variabilních nákladů firmy (vlastní zpracování)

	2010	2011	2012	2013
Náklady na zboží	49 396 431	57 131 826	59 816 690	54 080 789
Spotřeba materiálu	6 131 897	4 247 498	210 738	54 123
Mzdové náklady	1 535 705	1 489 719	1 090 255	1 080 609
Sociální a zdravotní pojištění	478 885	493 670	367 496	365 604
Náklady na energie	56 124	23 043	0	0
Náklady na pohonné hmoty	1 296 149	1 289 736	1 333 279	1 339 809
Opravy strojů	23 076	13 898	0	0
Variabilní služby	1 550 441	2 591 552	2 227 608	1 456 697
Variabilní náklady celkem	60 468 708	67 280 942	65 046 066	58 377 631

Nejvýznamnější položku variabilních nákladů firmy tvoří pochopitelně vzhledem k její obchodní podstatě náklady vynaložené na prodej zboží. Tyto náklady tvořily v letech 2010 a 2011 okolo 80 % z veškerých variabilních nákladů a od roku 2012 tento podíl dokonce vzrostl na 90 %. Což bylo způsobeno především poklesem podílu nákladů na materiál.

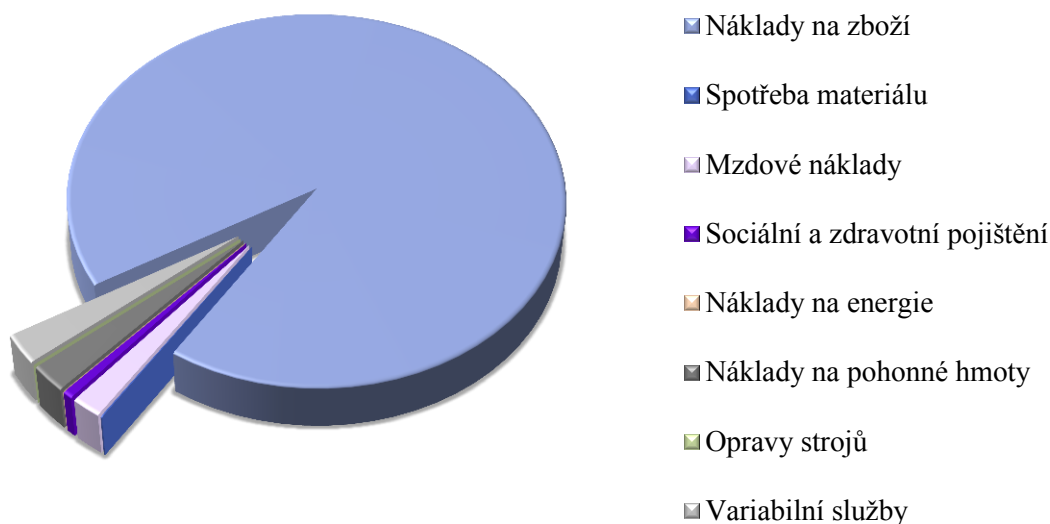
V položce spotřeba materiálu jsou zahrnuty veškeré náklady na výrobní materiál, dále spotřeba materiálu související se zbožím, jako pomocný materiál a různé obaly. Jak si lze všimnout v tabulce 11, v roce 2012 došlo k výraznému poklesu spotřeby materiálu a to až o 95 %. Důvodem bylo, že firma ukončila vlastní výrobu, která nebyla rentabilní.

Další výraznou položkou jsou mzdové náklady, ve kterých jsou obsaženy jak mzdy výrobních dělníků, tak také mzdy pracovníků ve skladech a řidičů, jež souvisí s objemem realizované produkce firmy. S těmito náklady se samozřejmě pojí také sociální a zdravotní pojištění pracovníků. Celkově byly mzdové náklady v analyzovaných letech klesající, ovšem viditelnější pokles je možné zaznamenat v roce 2012, což bylo opět způsobeno ukončením již zmiňované vlastní výroby.

S uzavřením tohoto výrobního střediska souvisí také vývoj další položky, a to náklady na energie, neboť zde byla zahrnuta spotřeba energií ve výrobě. Rovněž byla ukončením vlastní výroby ovlivněna položka opravy strojů.

Náklady na pohonné hmoty představují také relativně podstatnou položku a jedná se o spotřebu pohonných hmot v přímé souvislosti s dopravou zboží.

Mezi variabilní služby pak byly zařazeny náklady na dopravné a dobírečné, které v sobě zahrnují například služby přepravních společností, a také různé slevy a provize za smluvní odběry, jejichž výše je přímo závislá na objemu realizované produkce.



Obrázek 12 Struktura variabilních nákladů firmy v roce 2013 (vlastní zpracování)

8.2 Stanovení nákladové funkce

Na základě předchozího rozčlenění nákladů na variabilní a fixní je možné dále využít metodu klasifikační analýzy, která byla popsána v teoretické části, ke stanovení parametrů nákladové funkce. Nákladová funkce rovněž slouží jako nástroj pro plánování budoucích nákladů a z tohoto důvodu bych firmě doporučila tuto funkci sestavovat. S pomocí údajů z minulých let o fixních nákladech, variabilních nákladech a tržbách firmy bude sestavena nákladová funkce pro rok 2013.

Dle teoretické části bude pro vyjádření celkových nákladů použita globální nákladová funkce, neboť se jedná o firmu s různorodou produkcí. Pro potřeby sestavení takovéto nákladové funkce je rovněž nutné znát parametr h , nazývaný též jako haléřový ukazatel, který se vypočítá jako podíl variabilních nákladů a tržeb.

Tabulka 12 Přehled údajů pro stanovení nákladové funkce (vlastní zpracování)

	2010	2011	2012	2013
Fixní náklady (v Kč)	17 402 868	18 620 786	16 102 973	15 945 514
Variabilní náklady (v Kč)	60 506 949	67 292 324	65 066 884	58 380 327
Tržby (v Kč)	76 534 149	85 905 600	81 696 449	76 095 997
Parametr h	0,79059	0,78333	0,79645	0,76719

Ve výše uvedené tabulce 12 se nachází přehled všech údajů potřebných pro stanovení nákladové funkce v jednotlivých letech. K plánování budoucích celkových nákladů pro následující rok je tedy pro firmu významná především nákladová funkce pro rok 2013, která má následující tvar:

$$N = 15\,945\,514 + 0,76719 \times Q \quad (14)$$

Na základě této nákladové funkce bude firma následně schopná po dosažení plánovaného objemu produkce odhadnout celkové náklady na rok 2014. Pokud by tedy firma například plánovala, že v roce 2014 bude objem produkce 80 000 000 Kč, pak by dle nákladové funkce byla hodnota odhadovaných celkových nákladů v tomto roce 77 320 714 Kč.

8.3 Analýza bodu zvratu

Dalším návrhem pro firmu XY je provádění analýzy bodu zvratu, jež zkoumá vztahy mezi náklady, výnosy a zisky, neboť se jedná o další efektivní nástroj řízení nákladů. Předchozí rozdělení nákladů na fixní a variabilní umožňuje jeho využití. Jak bylo popsáno v teoretické části, poznání bodu zvratu je pro firmu důležité především z důvodu určení minimálního rozsahu realizovaných výkonů potřebného k pokrytí nákladů, případně k dosažení požadovaného zisku.

Pro odvození bodu zvratu se bude vycházet z globální nákladové funkce, neboť, jak již bylo řečeno, firma nemá homogenní produkci. Na základě této skutečnosti bude pro výpočet samotného bodu zvratu využit vzorec 9, který je uveden v kapitole 4.1, a rovněž se pro určení bodu zvratu využijí předchozí výpočty haléřového ukazatele.

Tabulka 13 Výpočet bodu zvratu (vlastní zpracování)

	2010	2011	2012	2013
Fixní náklady (v Kč)	17 402 868	18 620 786	16 102 973	15 945 514
Parametr h	0,79059	0,78333	0,79645	0,76719
Objem produkce (v Kč)	76 534 149	85 905 600	81 696 449	76 095 997
Bod zvratu (v Kč)	83 103 330	85 940 261	79 109 448	68 492 458

Z tabulky 13 jasně vyplývá, ve kterých letech byla firma ztrátová a ve kterých naopak zisková. Je možné pozorovat rozdíly mezi úrovní realizovaného objemu výkonů a objemu výkonů v bodě zvratu. Je tedy možné vidět, jak „daleko“ od bodu zvratu se současná produkce firmy nachází, což zřetelně zobrazuje bezpečnostní podnikatelská rezerva a bezpečnostní koeficient, jež vyjadřuje tuto rezervu v procentech.

Tabulka 14 Bezpečnostní podnikatelská rezerva a koeficient (vlastní zpracování)

	2010	2011	2012	2013
Bezpečnostní podnikatelská rezerva (v Kč)	-6 569 181	-34 661	2 587 001	7 603 539
Bezpečnostní koeficient	-8,5833%	-0,0403%	3,1666%	9,9920%

Bezpečnostní podnikatelská rezerva a bezpečnostní koeficient jsou uvedeny v tabulce 14, a jak se dalo očekávat s přihlédnutím k výsledku hospodaření, je rezerva v roce 2010 a 2011 záporná. Je možné vidět, že v roce 2010 byl realizovaný objem produkce hluboko pod hodnotou bodu zvratu. Naproti tomu v roce 2013 si firma vytvořila značnou rezervu ve výši téměř 10 %. Lze tedy v jednotlivých letech postupně pozorovat rostoucí vývoj těchto ukazatelů, což je pro firmu pozitivní skutečnost.

8.4 Závěrečná shrnutí

Na základě vypracované analýzy lze provést zhodnocení stavu nákladové oblasti dané firmy. Jako hlavní nedostatek považují chybějící manažerské účetnictví, firma sleduje náklady pouze z pohledu finančního účetnictví, které je však pro potřeby efektivního rozhodování a řízení nákladů nedostačující. Pro tyto potřeby je také nevyhovující pouze druhové členění nákladů vycházející z výkazu zisku a ztráty a bylo by proto vhodné využívat ho v kombinaci ještě i s jiným členěním nákladů. Z tohoto důvodu bych firmě doporučila především zavedení nového dalšího členění nákladů, a to konkrétně na fixní

a variabilní náklady. S pomocí tohoto členění získá firma lepší přehled o struktuře svých vynakládaných nákladů a bude tak schopná lépe rozhodovat o jejich optimalizaci. Vyšší pozornost by měla firma věnovat především nákladům spojeným s fixními službami. I přesto, že se firmě podařilo tyto náklady v posledních letech snižovat, stále tvoří největší část fixních nákladů. Z těchto nákladů by měla firma systematicky sledovat především položky nájemné a reklama a propagace. Nájemné by firma mohla například snížit tak jako už v minulosti odkoupením zbylých prostorů pro prodejny, které si v současnosti pouze najímá.

Jak práce rovněž ukázala, pokud by firma přijala tento návrh na členění nákladů na fixní a variabilní, získala by tím potřebné údaje, které by mohla dále využít pro další nástroje. Jelikož bylo zjištěno, že firma nijak zvlášť neplánuje své budoucí náklady, bylo za tímto účelem navrženo sestavování nákladových funkcí. Tento nástroj umožní firmě odhadovat velikost celkových nákladů na příští období na úrovni určitého plánovaného objemu produkce. Tyto plánované náklady pak může porovnat se skutečným stavem a následně zkoumat příčiny případných změn u jednotlivých nákladových položek.

Další nástroj manažerského účetnictví, který bych firmě doporučila, je analýza bodu zvratu. Přínos pro firmu v provádění analýzy bodu zvratu spočívá především v tom, že firma bude schopná plánovat takový objem produkce, který zajistí dostatečné pokrytí nákladů tak, aby firma nebyla ztrátová, ale naopak dosahovala požadovaného zisku. Analýza bodu zvratu dále umožňuje výpočet bezpečnostní podnikatelské rezervy a bezpečnostního koeficientu, díky čemuž může firma pozorovat, v jaké vzdálenosti od bodu zvratu se nachází realizovaný objem produkce. Může tak sledovat, o jakou hodnotu se ještě tržby mohou snížit, než bude dosaženo bodu nulového zisku, nebo naopak, o jakou hodnotu musí tržby zvýšit, aby firma nebyla ztrátová.

Myslím si, že ani jeden z těchto návrhů by pro firmu neměl být natolik finančně náročný, aby to bránilo v jejich realizaci. Naopak zavedení těchto nástrojů umožní firmě řídit náklady efektivněji, což by mohlo následně přispět k jejich úspoře a optimalizaci jejich výše.

ZÁVĚR

Hlavním záměrem této bakalářské práce bylo zejména vypracování analýzy nákladů ve firmě XY, s.r.o., která by poskytla podklady pro navrnutí možných zlepšení v oblasti nákladů dané firmy.

Teoretická část se nejprve zabývala průzkumem literárních pramenů, které pojednávají o vymezené problematice nákladů. Do praktické části bylo na úvod zahrnuto představení společnosti, dále také přehled ekonomických výsledků a rovněž byl popsán způsob, jakým firma v současnosti eviduje a řídí své náklady. Hlavní část pak představovala vlastní analýza nákladů za období let 2010 až 2013, nejprve byly náklady rozděleny dle druhového členění a k podrobnému rozboru vývoje jednotlivých nákladových druhů byla následně využita horizontální a vertikální analýza. Provedením analýzy bylo zjištěno, že firma sleduje náklady pouze z pohledu finančního účetnictví a nevyužívá k řízení nákladů žádné nástroje manažerského účetnictví. Z tohoto důvodu bylo v závěru práce vypracováno členění nákladů dle závislosti na změnách objemu výkonů, kdy byly tedy jednotlivé položky nákladů rozčleněny na fixní a variabilní, z čehož se dále vycházelo při sestavování nákladové funkce a při provádění analýzy bodu zvratu. Výstupem práce je tedy doporučení firmě především zavést tyto uvedené nástroje, které jí umožní efektivnější řízení nákladů.

Hlavní snahou při vypracování této práce bylo především poskytnout firmě jiný pohled na oblast nákladů a podklady pro případná vylepšení. Věřím, že tato práce přinesla užitek nejenom mně samotné, ale že bude také přínosem pro analyzovanou firmu při jejím dalším působení.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Monografie:

ČECHOVÁ, Alena, 2011. *Manažerské účetnictví. 2.*, aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, vi, 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.

DRURY, Colin, c2004. *Management and cost accounting. 6th ed.* London: Thomson Learning, xxxii, 1280 s. ISBN 1-84480-028-8.

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER, 2007. *Nákladové a manažerské účetnictví. Vyd. 1.* Praha: ASPI, 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.

HIRSCHEY, Mark, c2003. *Managerial economics. 10th ed.* Mason, Ohio: Thomson/South-Western, xix, 771 s. ISBN 0324183305.

KONEČNÝ, Jiří, 2010. *Podniková ekonomika. Vyd. 1.* Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 134 s. ISBN 978-80-7318-771-2.

KOŽENÁ, Marcela, 2007. *Manažerská ekonomika: teorie pro praxi. Vyd. 1.* Praha: C.H. Beck, xiii, 216 s. ISBN 978-80-7179-673-2.

KRÁL, Bohumil, 2006. *Manažerské účetnictví. 2.*, rozš. vyd. Praha: Management Press, 622 s. ISBN 80-7261-141-0.

KRÁL, Bohumil, 2010. *Manažerské účetnictví. 3.*, dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

LANDA, Martin, 2006. *Účetnictví podniku: informační zdroj podnikatelských rozhodnutí. 2. vyd.* Praha: Eurolex Bohemia, 495 s. ISBN 80-86861-11-2.

LANDA, Martin, 2008. *Finanční a manažerské účetnictví podnikatelů. Vyd. 1.* Ostrava: Key Publishing, 324 s. ISBN 978-80-87071-85-4.

MARTINOVIČOVÁ, Dana, 2006. *Základy ekonomiky podniku. 1. vyd.* Praha: Alfa Publishing, 178 s. ISBN 80-86851-50-8.

MARTINOVIČOVÁ, Dana, Miloš KONEČNÝ a Jan VAVŘINA, 2014. *Úvod do podnikové ekonomiky. 1. vyd.* Praha: Grada, 208 s. ISBN 978-80-247-5316-4.

MIKOVCOVÁ, Hana a Hana SCHOLLEOVÁ, 2006. *Podniková ekonomika pro magisterské studium. 1. vyd.* Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 205 s. ISBN 80-86898-91-1.

NĚMEC, Vladimír, 1998. *Řízení a ekonomika firmy*. 1. vyd. Praha: Grada, 315 s. ISBN 8071696137.

POPESKO, Boris, 2009. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 1. vyd. Praha: Grada, 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.

POPESKO, Boris, Eva JIRČÍKOVÁ a Petra ŠKODÁKOVÁ, 2011. *Manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Zlín: Univerzita Tomáše Bati, 161 s. ISBN 978-80-7318-702-6.

SCHROLL, Rudolf, 1997. *Manažerské účetnictví*. Praha: Bilance, 461 s. ISBN 80-238-2345-0.

SYNEK, Miloslav, 2011. *Manažerská ekonomika*. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 471 s. ISBN 978-80-247-3494-1.

SYNEK, Miloslav a Eva KISLINGEROVÁ, 2010. *Podniková ekonomika*. 5., přeprac. a dopl. vyd. V Praze: C.H. Beck, xxv, 498 s. ISBN 978-80-7400-336-3.

VOCHOZKA, Marek a Petr MULAČ, 2012. *Podniková ekonomika*. 1. vyd. Praha: Grada, 570 s. ISBN 978-80-247-4372-1.

ZÁMEČNÍK, Roman, Zuzana TUČKOVÁ a Ludmila HROMKOVÁ, 2007. *Podniková ekonomika II*. Vyd. 1. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 194 s. ISBN 978-80-7318-624-1.

Ostatní zdroje:

Interní materiály firmy XY, s.r.o.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

a	Fixní náklady.
b	Průměrné variabilní náklady.
BPK(K_b)	Bezpečnostní koeficient.
BPR	Bezpečnostní podnikatelská rezerva
c	Průměrné variabilní náklady.
CV	Celkové výnosy.
CV_{BZ}	Celkové výnosy v bodě zvratu.
DFM	Dlouhodobý finanční majetek.
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek.
DNF	Dlouhodobá nákladová funkce.
F	Fixní náklady.
h	Variabilní náklady připadající na 1 Kč objemu produkce (haléřový ukazatel).
KFM	Krátkodobý finanční majetek.
KNF	Krátkodobá nákladová funkce.
KVK	Kritické využití kapacity.
n	Počet sledovaných období.
N	Celkové náklady.
N_j	Průměrné náklady na jednotku.
p	Cena výrobku.
q	Objem produkce v ks.
Q	Objem produkce v Kč.
$Q_{opt.}$	Optimální objem výroby.
Q (BZ)	Objem produkce v bodě zvratu.
Q (max)	Maximální objem výkonů.

r	Koeficient korelace.
T	Tržby.
VH	Výsledek hospodaření.
X, x	Objem produkce.
Y, y	Celkové náklady.

SEZNAM OBRÁZKŮ

<i>Obrázek 1 Vývoj celkových fixních nákladů (Zámečník, Tučková a Hromková, 2007, s. 24)</i>	<i>18</i>
<i>Obrázek 2 Znázornění průběhu jednotkových nákladů (Konečný, 2010, s. 49)</i>	<i>19</i>
<i>Obrázek 3 Průběh jednotlivých typů celkových variabilních nákladů (Král, 2010, s. 80).....</i>	<i>20</i>
<i>Obrázek 4 Průběh jednotlivých typů jednotkových variabilních nákladů (Král, 2010, s. 80)</i>	<i>21</i>
<i>Obrázek 5 Průběh celkových nákladů (Synek a Kislingerová, 2010, s. 43)</i>	<i>24</i>
<i>Obrázek 6 Dlouhodobá nákladová funkce tvaru U (Synek, 2011, s. 92)</i>	<i>25</i>
<i>Obrázek 7 Bodový diagram (Kožená, 2007, s. 68)</i>	<i>28</i>
<i>Obrázek 8 Grafické vyjádření bodu zvratu (Popesko, 2009, s. 44)</i>	<i>30</i>
<i>Obrázek 9 Organizační struktura společnosti (interní materiály firmy XY, s.r.o.)</i>	<i>36</i>
<i>Obrázek 10 Přehled ekonomických výsledků společnosti (vlastní zpracování)</i>	<i>41</i>
<i>Obrázek 11 Struktura fixních nákladů firmy (vlastní zpracování)</i>	<i>52</i>
<i>Obrázek 12 Struktura variabilních nákladů firmy v roce 2013 (vlastní zpracování)</i>	<i>54</i>

SEZNAM TABULEK

<i>Tabulka 1 Vývoj počtu zaměstnanců (interní materiály firmy XY, s.r.o.)</i>	37
<i>Tabulka 2 Majetková struktura společnosti (interní materiály firmy XY, s.r.o.)</i>	38
<i>Tabulka 3 Finanční struktura společnosti (interní materiály firmy XY, s.r.o.)</i>	39
<i>Tabulka 4 Přehled základních ekonomických výsledků (vlastní zpracování)</i>	40
<i>Tabulka 5 Přehled ekonomických výsledků společnosti (interní materiály firmy XY, s.r.o.)</i>	41
<i>Tabulka 6 Analýza nákladů podle druhového členění (vlastní zpracování)</i>	42
<i>Tabulka 7 Vertikální analýza nákladových druhů (vlastní zpracování)</i>	43
<i>Tabulka 8 Horizontální analýza nákladových druhů (vlastní zpracování)</i>	44
<i>Tabulka 9 Přehled nákladů na externí služby (vlastní zpracování)</i>	46
<i>Tabulka 10 Přehled fixních nákladů firmy (vlastní zpracování)</i>	50
<i>Tabulka 11 Přehled variabilních nákladů firmy (vlastní zpracování)</i>	53
<i>Tabulka 12 Přehled údajů pro stanovení nákladové funkce (vlastní zpracování)</i>	55
<i>Tabulka 13 Výpočet bodu zvratu (vlastní zpracování)</i>	56
<i>Tabulka 14 Bezpečnostní podnikatelská rezerva a koeficient (vlastní zpracování)</i>	56

