

Analýza nákladů a jejich řízení v podniku

Filip Maňák

Bakalářská práce
2022



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav financí a účetnictví

Akademický rok: 2021/2022

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Filip Maňák**
Osobní číslo: **M19168**
Studijní program: **B6202 Hospodářská politika a správa**
Studijní obor: **Účetnictví a daně**
Forma studia: **Prezenční**
Téma práce: **Analýza nákladů a jejich řízení v podniku**

Zásady pro vypracování

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Zpracujte teoretická východiska vztahující se k nákladům a jejich řízení.

II. Praktická část

- Charakterizujte analyzovaný podnik.
- Provedte analýzu nákladů ve vybrané firmě.
- Na základě výsledku analýzy navrhněte doporučení pro zlepšení řízení nákladů ve společnosti.

Závěr

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

Seznam doporučené literatury:

- DRURY, Colin. *Management and cost accounting*. 10th edition. Australia: Cengage Learning, 2018, 842 s. ISBN 978-1-4737-4887-3.
- FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ, Jaroslav WAGNER a Petr PETERA. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2019, 414 s. ISBN 978-80-7598-486-9.
- KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press, 2018, 791 s. ISBN 978-80-7261-568-1.
- POPESKO, Boris a Šárka PAPADAKI. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 2016, 263 s. ISBN 978-80-247-5773-5.
- SYNEK, Miloslav. *Manažerská ekonomika*. 5., aktualizované a doplněné vydání. Praha: Grada, 2011, 471 s. ISBN 978-80-247-3494-1.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Jiří Dokulil, Ph.D.**
Ústav krizového řízení

Datum zadání bakalářské práce: **11. února 2022**
Termín odevzdání bakalářské práce: **20. května 2022**

L.S.

prof. Ing. David Tuček, Ph.D.
děkan

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
garant studijního programu

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 připouští-li tak licenční smlouva uzavřená mezi mnou a Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně s tím, že vyrovnání 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,

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

Ve Zlíně

Jméno a příjmení:

.....
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Tato bakalářská práce je zaměřena na analýzu nákladů vybraného podniku za roky 2018-2020. Práce je rozdělena do dvou částí, na teoretickou a praktickou část. Teoretická část se zabývá literární rešerší. Cílí na jednotlivé informace o nákladech a jejich členění, nákladové funkce, bod zvratu a provozní páku. Praktická část zahrnuje základní informace o podniku a jeho hospodaření za sledované období. Dále byla realizována analýza nákladů podle různých hledisek a sestavena nákladová funkce. Bod zvratu se stanoví za pomoci zpracovaných informací z analýzy nákladů, jenž byla vytvořena. Závěr bakalářské práce obsahuje doporučení směřující k zefektivnění řízení nákladů v daném podniku.

Klíčová slova: analýza nákladů, náklady, bod zvratu, nákladové funkce, manažerské účetnictví

ABSTRACT

The aim of this bachelor thesis is cost analysis in the company for the years 2018-2020. The thesis is divided into two parts, the theoretical and the analytical. The theoretical part contains literature research. It focuses on basic information about costs and their classification, cost function, break-even point and operating leverage. The analytical part includes basic information about company and its management for the period under review. Hereafter occurs to the cost analysis. Furthermore the cost function occurs. Break-even point determine by information base, which was created before. At the end of the bachelor thesis, individual recommendations are listed for the company as part of the cost management.

Keywords: cost analysis, costs, break-even point, cost function, managerial accounting

Poděkování:

Děkuji panu Ing. Jiřímu Dokulilovi Ph.D., především za skvělé rady, doporučení, ochotu a obětovaný čas, který mi věnoval při zpracovávání mé bakalářské práce.

Motto:

„Každá lidská činnost se nakonec musí nějak projevit v číslech.“

Tomáš Baťa

Prohlašuji, že odevzdaná verze bakalářské/diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

OBSAH

ÚVOD	9
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE	10
I TEORETICKÁ ČÁST	11
1 INFORMAČNÍ PODKLADY	12
1.1 FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ.....	12
1.2 DAŇOVÉ ÚČETNICTVÍ.....	13
1.3 NÁKLADOVÉ ÚČETNICTVÍ.....	14
1.3.1 Pojetí nákladů v nákladovém účetnictví.....	14
1.3.2 Formy nákladového účetnictví.....	14
1.4 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ.....	15
1.4.1 Vztah nákladového a manažerského účetnictví.....	16
1.4.2 Rozdíl mezi manažerským a finančním účetnictvím.....	16
2 NÁKLADY	17
2.1 POJETÍ POJMU NÁKLADŮ.....	17
2.1.1 Finanční pojetí.....	18
2.1.2 Hodnotové pojetí.....	18
2.1.3 Ekonomické pojetí.....	18
2.2 KLASIFIKACE NÁKLADŮ.....	19
2.2.1 Druhové členění nákladů.....	19
2.2.2 Účelové členění nákladů.....	19
2.2.3 Kalkulační členění nákladů.....	21
2.2.4 Klasifikace nákladů podle závislosti na objemu výkonů.....	21
2.2.5 Členění nákladů z hlediska manažerského rozhodování.....	23
3 MODELOVÁNÍ NÁKLADŮ	25
3.1 METODY STANOVENÍ NÁKLADOVÝCH FUNKCÍ.....	25
3.1.1 Klasifikační analýza.....	28
3.1.2 Metoda dvou období.....	28
3.1.3 Grafická metoda.....	29
3.1.4 Regresní a korelační analýza.....	29
4 BOD ZVRATU A PROVOZNÍ PÁKA	31
4.1 BOD ZVRATU.....	31
4.1.1 Poměrový (haléřový) ukazatel.....	32
4.1.2 Příspěvek na úhradu.....	33
4.2 PROVOZNÍ PÁKA.....	33
5 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI	35
II PRAKTICKÁ ČÁST	37
6 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI	38

6.1	ORGANIZAČNÍ STRUKTURA	39
6.2	EKONOMICKÝ PROFIL SPOLEČNOSTI	40
6.2.1	Majetková struktura společnosti	40
6.2.2	Finanční struktura společnosti.....	41
6.2.3	Vývoj výsledku hospodaření.....	43
6.2.4	Cash flow společnosti	44
7	ANALÝZA NÁKLADŮ	46
7.1	ANALÝZA NÁKLADU PODLE DRUHU	46
7.2	ANALÝZA NÁKLADŮ PODLE KALKULAČNÍHO ČLENĚNÍ	47
7.2.1	Přímé náklady.....	49
7.2.2	Nepřímé náklady	50
7.3	ANALÝZA NÁKLADŮ PODLE OBJEMU VÝROBY	52
7.3.1	Variabilní náklady	52
7.3.2	Fixní náklady.....	53
8	MODELOVÁNÍ NÁKLADŮ	55
8.1	KLASIFIKAČNÍ ANALÝZA	55
8.2	ANALÝZA BODU ZVRATU.....	56
8.3	PROVOZNÍ PÁKA	58
9	NÁMĚTY A DOPORUČENÍ.....	60
	ZÁVĚR	63
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	64
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	66
	SEZNAM OBRÁZKŮ	67
	SEZNAM TABULEK.....	68

ÚVOD

Základní pravidlo o podnikání říká, že se provozuje za účelem dosažení zisku. Aby podnik v dnešní době byl schopen zisk generovat, musí úpěnlivě sledovat své náklady. Při správném sledování a analyzování nákladů lze zpravidla rozpoznat nadstandardně vysokou spotřebu zdrojů, resp. zbytečný únik peněžních prostředků, které by mohly být využity na důležitější činnosti. Omezení těchto negativních jevů úzce souvisí s problematikou řízení nákladů, jejíž zvládnutí může podnik podpořit v jeho konkurenceschopnosti na trhu.

Tato práce se zaměřuje na vinařství Reisten, jehož náklady byly sledovány v rozmezí let 2018-2020. Analýzu dat za rok 2021 znemožňuje skutečnost, že hospodářský rok v pojetí této firmy nekopíruje kalendářní rok. Výkazy podnik sestavuje v měsíci červnu. Vinařství Reisten je podnik, který působí na trhu dlouhodobě. V posledních letech se pozměnilo jeho vedení a vinařství zažívá postupný rozkvět. V roce 2021 dokonce vyhrálo soutěž Vinařství roku.

Práce je rozdělena do dvou částí. První část obsahuje teoretickou rešerši, která je rozdělena do pěti kapitol. Na začátku práce jsou vysvětleny základní pojmy, se kterými se lze střetnout při práci s náklady. Dále je popsáno členění nákladů a jsou vysvětleny jednotlivé rozdíly mezi jeho typy. Prostor dostává rovněž modelování nákladů, které zahrnuje i práci s jednotlivými nákladovými funkcemi, zejména popisuje jednotlivé vlastnosti funkcí a jejich využití. Předposlední kapitola se věnuje bodu zvratu a provozní páce podniku. V poslední kapitole dojde ke shrnutí nejdůležitějších informací, které byly zpracovány v této práci.

Druhou část práce tvoří oblast praktická. Aby bylo možné analyzovat náklady vinařství Reisten a odvodit relevantní výstupy, dojde na roztřídění nákladů podle různých hledisek, například na druhové členění, kalkulační členění nebo také podle závislosti na objemu výroby. Tyto znalosti poslouží dále pro modelování nákladů, například při sestavování klasifikační analýzy, která odhadne potřebné fixní náklady. Dalším zástupcem v modelování nákladů bude bod zvratu. Ten ukáže, kolik výrobků podnik musí prodat, aby se přiblížil k zisku. V neposlední řadě je vypočítána provozní páka za jednotlivé roky.

Na závěr, po získání všech důležitých výstupů z praktické části, budou navržena doporučení na zefektivnění řízení nákladů v podniku.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Hlavním cílem této práce je provedení analýzy nákladů společnosti Reisten s.r.o. za sledované období 2018-2020, identifikování problematických aspektů vývoje nákladů a návrh doporučení k jejich nápravě. Všechny údaje jsou zpracovány na základě interní dokumentace podniku a jeho výkazů.

V první části se tato práce bude zabývat teorií. Prvotně dojde na shromáždění definic pro pochopení základních pojmů. Dále se bude zabývat rozdělením nákladů z různých pohledů. Modelování nákladů bude poslední důležitá část. Kde se bude definovat co je to bod zvratu anebo také dojde k sestavení nákladové funkce. Na úplný závěr teoretické části bude její shrnutí nejdůležitějších informací. Tato rešerše bude sloužit jako opora pro vytvoření praktické části.

V praktické části dojde na zpracování dat z teorie. Náklady se roztřídí a analyzují. Tyto získané údaje budou dále využity pro vytvoření nákladové funkce a také pro bod zvratu. Vše bude řádně zanalyzováno a využito pro následné doporučení zlepšení řízení podniku.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 INFORMAČNÍ PODKLADY

Existuje mnoho definic účetnictví. Zde je uveden alespoň krátký výčet.

Drury (2019, s. 4) popisuje účetnictví jako proces zjišťování, měření a sdělování ekonomických informací. Jedná se tedy o poskytování finančních a nefinančních informací, které napomáhají vedení podniku správně rozhodovat. Šteker (2020, s 15) vnímá účetnictví jako metodicky ucelený systém informací o činnosti podniku, kdy předmětem je zobrazení majetkové struktury podniku (aktiv), zdrojů krytí tohoto majetku (pasiv), sledování nákladů a výnosů a zjištění výsledku hospodaření.

Fibírová a kol. (2020, s. 12) se shodují se Štekerem a doplňují že, se jedná o uspořádaný systém informací, který v peněžním vyjádření zobrazuje reprodukční proces hodnoty, který je pro podnikatelské subjekty podnikatelským procesem, jehož základním ekonomickým cílem je dosažení zisku, nebo také chcete-li dosažení zhodnocení vložených zdrojů.

V §2 zákona o účetnictví (zákon č. 563/1991 Sb. je předmět účetnictví definován jako: *„Účetní jednotky, které vedou účetnictví v plném rozsahu, nebo ve zjednodušeném rozsahu, účtují podvojnými zápisy o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků včetně dluhů a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření. Předmětem jednoduchého účetnictví jsou výdaje a příjmy, majetek a závazky.“*

Dále můžeme účetnictví charakterizovat jako informační systém, zobrazující informace o hodnotových vztazích určitého objektu (Landa, 2014, s. 13).

Sedláček (2016, s. 15) úkolem účetnictví je zobrazit věrně a poctivě hospodářské dění v obchodní korporaci, její reálnou majetkovou, finanční a důchodovou situaci. Účetnictví sleduje především pohyb majetku a závazků. A eviduje se za určité časové období (účetní období je jeden hospodářský rok). Hospodářské jevy se evidují v peněžních jednotkách a v některých případech navíc i v jednotkách hmotných.

Účetnictví se především dělí na: finanční účetnictví, daňové účetnictví, nákladové účetnictví a manažerské účetnictví.

1.1 Finanční účetnictví

Jedná se o uspořádaný systém informací, které v peněžním vyjádření zobrazují reprodukční proces hodnoty, který je pro podnikatelské subjekty podnikatelským procesem. Základním ekonomickým cílem je dosažení zisku neboli také dosažení zhodnocení vlastních zdrojů.

Pomocí účetních informací je možno hodnotit schopnost podniku generovat peněžní prostředky, časové rozložení této schopnosti, a tím pádem také i posoudit schopnost podniku generovat peněžní prostředky (Fibířová a kol., 2020, s. 12).

Petrík (2009, s. 26) zmiňuje že, hlavní účel finančního účetnictví je poskytovat věrohodné informace o finanční situaci a hospodaření firmy, a tedy i sestavovat pravdivé finanční výkazy. V Evropě je často využíváno k daňovým a státním potřebám.

Důležitý požadavek na finanční účetnictví a sestavení účetních výkazů spočívá v dodržení vymezených pravidel, která zajišťují uživatelům úplnost, spolehlivost a srovnatelnost v čase vykazovaných účetních informací (Fibířová a kol., 2020, s. 18).

Máče (2020, s. 36) mezi základní funkce účetnictví řadí:

- Porovnání stavu majetku účetní jednotky, který je zapsán v účetnictví se stavem skutečným.
- Poskytování informací uživatelům (interním i externím), jaká je finanční situace účetní jednotky, a také jaké jsou hospodářské výsledky za určité časové období. Informace se uživatelům předávají pomocí účetních výkazů.

Sedláček (2016, s. 16) se dále zmiňuje o:

- Dispoziční funkci, která se využívá v podobě podkladů poskytovaných manažerům k řízení obchodní korporace.
- Dokumentační funkci, jež koncentruje minulé hospodářské dění obchodní korporace, vytváří paměťový systém podnikatelů, a slouží pro uznání práv v případném soudním sporu, a je také základem pro vyměření daňových povinností.
- Registrační funkci, která spočívá ve vedení soustavných zápisů o ekonomických jevech uvnitř korporace.

1.2 Daňové účetnictví

Využívá se především v USA, je zde striktně odděleno od finančního účetnictví. Vedou jej specialisti, kteří se zabývají daňovým právem. V Evropě a České republice se oba účetní systémy spíše prolínají. Zákony a pravidla zde mají značný dopad na účetní postupy finančního účetnictví, které v určitých případech i značně zkreslují (Petrík, 2009, s. 27).

1.3 Nákladové účetnictví

Používá se především k vnitropodnikovému řízení. Je tvořeno soustavou analytických účtů. Využívá práci s kalkulacemi, rozpočty, hmotnou stránkou hospodářských procesů, kontrolní činností (Synek, 2011, s. 84).

Principem tohoto účetnictví je informační zachycení procesů, které v podnicích probíhají při přeměně vstupních ekonomických zdrojů na výsledky činnosti podniku (Hradecký a kol., 2008, s. 105).

1.3.1 Pojetí nákladů v nákladovém účetnictví

Externí uživatelé chápou náklady jako peněžně vyjádřené snížení vlastního kapitálu ve sledovaném období. Náklady zobrazené ve finančním účetnictví vyjadřují skutečně spotřebované, peněžně vyjádřené ekonomické zdroje.

Náklady v nákladovém účetnictví představuje hodnotově vyjádřené účelné vynaložení ekonomických zdrojů, které účelově souvisí s uskutečněním předmětu činnosti podniku (Fibírová a kol., 2020, s. 97).

1.3.2 Formy nákladového účetnictví

Nákladové účetnictví může být organizováno dvěma způsoby.

Jednookruhové soustavy účetnictví

Tato varianta vyhovuje požadavkům managementu podniku, a i požadavkům externích uživatelů. Napomáhá k tomu především díky analytickým členěním syntetických účtů finančního účetnictví, a to například účtů nákladů, výnosů a zásob vytvořených vlastní činností podniku.

Dvouokruhové soustavy účetnictví

Řeší požadavky z obou skupin uživatelů v samostatném okruhu. Pro externí uživatele využívá finanční účetnictví. Management podniku získává informace z účetnictví nákladového. Aby se jednotlivé přístupy propojily, existují **spojující účty**, které slouží k převodu příslušných částek z finančního do nákladového účetnictví, a naopak. Dále zde jsou také **rozdílové účty**. Ty zachycují rozdíly, které vyplývají z rozdílného ocenění převáděných položek nákladů a výnosů v obou kruzích (Hradecký a kol., 2008, s. 106).

1.4 Manažerské účetnictví

Jak již tento název napovídá, jedná se o systém, jenž je určen pro využití manažery, případně i vlastníky. Datum vzniku manažerského účetnictví sahá až do dvacátých let 20. století. Vzniklo v USA pro potřeby výrobních firem (Petřík, 2009, s. 27).

Manažerské účetnictví je především určeno manažerům a není předmětem mimopodnikové regulace. Vývoj manažerského účetnictví je v posledních letech charakterizován silným důrazem na aktivní roli v procesu vzniku nákladů a výnosů (Popesko, Papadaki, 2016, s. 15).

Fibírová a kol. (2020, s. 31) zmiňují, že hlavním cílem manažerského účetnictví je:

- zjišťování,
- třídění,
- analyzování,
- prezentování informací, a to takovým způsobem, aby řídicí pracovníci mohli ovládat podnikatelskou činnost.

Pracuje se skutečnými náklady, které oproti nákladům uvedeným v účetnictví zahrnují i oportunitní náklady. Slouží pro efektivní řízení podniku a jeho vnitropodnikových středisek. Není regulováno a patří do tzv. interního účetnictví. Zajišťuje soustavnou kontrolu. Využívá údajů finančního i nákladového účetnictví, kalkulací, statistiky (Synek a kol., 2011, s. 85).

Hradecký a spol. (2008, s. 76) tvrdí, že by manažerské účetnictví mělo poskytovat informace o:

- struktuře náklad, zejména druhové a účelové,
- výkonech,
- útvarech.

Dále by mělo zabezpečit dobrou funkci:

- kalkulačního systému,
- běžné kontroly nákladů,
- podnikových rozpočtů,
- rozpočtů režie.

1.4.1 Vztah nákladového a manažerského účetnictví

Rozlišují se dva základní subsystémy účetních informací, které se mohou charakterizovat jako:

- **Účetní informace pro řízení podnikatelského procesu**, o jehož parametrech bylo již rozhodnuto. Tento systém účetních informací je jeden z nejstarších. Je nazýván nákladové účetnictví.
- **Účetní informace pro rozhodování** o variantách budoucího vývoje podnikatelského procesu neboli manažerské účetnictví pro rozhodování (Fibírová a kol., 2020, s. 32).

1.4.2 Rozdíl mezi manažerským a finančním účetnictvím

Cílem finančního účetnictví je poskytnout informace externím subjektům. Manažerské účetnictví slouží pro řízení vnitřních procesů v účetní jednotce a jeho výstupy jsou podkladem pro manažerská rozhodnutí na všech stupních vedení (Máče, 2020, s. 36).

Mezi další rozdíly patří:

- **Zaměření** – zprávy finančního účetnictví popisují celý podnik, manažerské účetnictví se zaměřuje pouze na části organizace. Například na náklady a ziskovost produktů.
- **Obecně přijímané účetní principy** – finanční účetní výkazy musí být připraveny tak, aby byly v souladu s právními požadavky a obecně uznávanými účetními regulacemi. Ovšem oproti tomu po manažerských účetních se nevyžaduje, aby při poskytování informací pro interní účely dodržovali obecně uznávané účetní zásady. Zaměřují se primárně na poskytování informací, které jsou užitečné pro manažery při jejich rozhodování.
- **Časové rozlišení** – finanční účetnictví uvádí, co se v organizaci stalo v minulosti. Manažerské účetnictví se zabývá informacemi jak z minulosti, tak i z budoucnosti (Drury, 2019, s. 6).

2 NÁKLADY

Náklady představují spotřebu zdrojů účetní jednotky vyjádřenou v peněžních jednotkách. Účetní jednotka je vynakládá za účelem budoucího vytvoření výnosů v blízké budoucnosti (Máče, 2020, s. 35).

Martinovičová a kol. (2019, s. 50) popisují vznik nákladů jako proces spojení, kombinace a použití výrobních faktorů ve výrobním procesu či v procesu poskytování služeb. Některé výrobní faktory se spotřebovávají najednou (např. materiál), jiné se spotřebovávají postupně, to znamená, že se opotřebovávají (např. stroje, budovy, výrobní zařízení). Pokud je spotřeba výrobních faktorů vyjádřena peněžně, nazývá se náklady.

Oproti tomu Landa (2008, s. 161) vymezuje jevy, se kterými jsou náklady spojeny:

- s úbytkem peněz,
- se vznikem závazku,
- s úbytkem nepeněžního aktiva.

2.1 Pojetí pojmu nákladů

Náklady jsou chápány často jednotlivými skupinami uživatelů odlišně. Externí a interní uživatelé účetních informací vnímají náklady každý po svém, a to se projevuje v jiném pojetí nákladů v rámci těchto účetních systémů.

Klasicky se náklady rozdělují dle finančního pojetí a manažerského pojetí. Ovšem manažerské pojetí se dále klasifikuje na hodnotové a ekonomické pojetí nákladů (Popesko, Papadaki, 2016, s. 27).



Obrázek 1 Pojetí nákladů (Popesko, Papadaki, 2016, s. 28)

2.1.1 Finanční pojetí

Toto pojetí se uplatňuje ve finančním účetnictví. Je založeno na vnímání nákladů jako úbytku ekonomického prospěchu, projevuje se tedy úbytkem aktiv nebo přírůstkem dluhů, který v hodnoceném období vede ke snížení vlastního kapitálu (Popesko, Papadaki, 2016, s. 27). Jeho měřítkem jsou reálné výdaje peněz na pořízení zdrojů ve skutečných pořizovacích cenách (Wagner, 2009, s. 48).

2.1.2 Hodnotové pojetí

Smyslem tohoto pojetí je poskytovat informace pro běžné řízení a kontrolu reálného průběhu aktuálně uskutečňovaných procesů. Spotřebované ekonomické vstupy oceňujeme na úrovni cen, jež odpovídají jejich současné reálné hodnotě (Král, 2018, s. 69). Jedním z příkladů mohou být kalkulační (reprodukční) odpisy, které vyjadřují reálné ekonomické opotřebení aktiva během jeho životního cyklu, tím pádem nerespektují uměle předepsané daňové, nebo účetní odepisování, které se vede ve finančním účetnictví. V hodnotovém pojetí nákladů má tedy přednost jejich účetní ocenění a zobrazení v tzv. reprodukčních cenách (Petřík, 2009, s. 501).

Popesko a Papadaki (2016, s. 28) dále upozorňují, že od právě uskutečňované aktivity se očekává, že nezajistí jen návratnost původní výše investovaných peněz, ale i reprodukci ekonomických zdrojů v jejich původní výši a v cenách, které odpovídají jejich aktuální výši.

2.1.3 Ekonomické pojetí

Cílem tohoto pojetí je maximalizace přidané hodnoty. Aby to bylo možné, musí výkonný management zvolit optimální variantu, díky které dojde k maximalizaci možného zhodnocení společnosti v čase. Manažerské a ekonomické pojetí nákladů je úzce spojeno s manažerským rozhodováním a řízením. Aby manažeři dokázali správně rozhodovat, potřebují informace o nákladech, pomocí kterých mohou zkoumat a rozhodovat o jednotlivých variantách budoucího ekonomického vývoje firmy a organizace (Petřík, 2009, s. 502).

Toto pojetí souvisí s takzvanými oportunitními náklady. Vymezují se jako maximálně ušlý výnos, který byl obětován v důsledku využití jiného ekonomického zdroje (Král, 2018, s. 71).

2.2 Klasifikace nákladů

Cílem klasifikace je vyjádřit rozdílnou ekonomickou podstatu vynaložených zdrojů a také rozpoznat příčinné souvislosti vzniku vynaložených nákladů (Fibírová a kol., 2018, s. 66). Aby manažeři mohli účinně řídit náklady, je potřeba rozčlenit je do stejnorodých skupin. Klasifikace nákladů je tedy předpokladem pro využití nástrojů manažerského účetnictví (Popesko, Papadaki, 2016, s. 31).

2.2.1 Druhové členění nákladů

Druhové třídění nákladů lze vnímat jako snahu o jejich roztřídění do skupin spojených s činnostmi jednotlivých výrobních faktorů. Toto třídění se nám tedy snaží říct, co bylo spotřebováno (Synek a kol., 2011, s. 80). Pro manažerské účetnictví představuje pouze malou část sledování nákladů a jeho vypovídací schopnost pro manažerské rozhodování je značně omezena (Novák, 2018, s. 13). Lazar (2012, s. 11) tvrdí, že se druhové členění užívá výhradně ve finančním účetnictví. Finanční účetnictví třídí tyto náklady podle účtů nacházejících se v třídě páté.

Druhové členění pracuje s náklady externího charakteru. Vznikají spotřebou statků a služeb externích dodavatelů, anebo se může jednat o náklady prvotní, tedy zaznamenávané ihned při jejich vstupu do podniku. Tyto náklady můžeme označit také jako jednoduché, což znamená, že je nelze dále rozčlenit. Součástí naopak nejsou náklady interní, které vznikají v důsledku spotřeby vytvořených výkonů uvnitř podniku (Novák, 2018, s. 13).

Základními nákladovými druhy jsou:

- spotřeba surovin a materiálu, paliv a energie,
- odpisy budov, strojů, výrobních zařízení, nástrojů,
- mzdové a ostatní osobní náklady,
- finanční náklady (placené úroky, poplatky aj.),
- náklady na externí služby (opravy a udržování, cestovné, nájemné).

2.2.2 Účelové členění nákladů

Účelové členění nákladů se zaměřuje na nalezení příčiny jejich vzniku a sleduje náklady v úzkém propojení s rozhodovacími úlohami (Novák, 2018, s. 13).

Popesko, Papadaki (2016, s. 34) rozdělují na:

- náklady technologické,
- náklady na obsluhu a řízení.

Náklady technologické jsou vyvolány použitou technologií transformačního procesu nebo s ní nějakým způsobem účelově souvisí.

Příklady technologických nákladů jsou:

- odpisy strojů,
- mzda údržbářů,
- náklady na jednicový materiál,
- pronájem výrobní haly.

Král (2018, s. 79) **Náklady na obsluhu a řízení** slouží na vytvoření, zajištění a udržení podmínek průběhu výrobní činnosti. Jsou to tedy náklady zajišťující podmínky pro infrastrukturu a samotný výrobní proces.

Popesko, Papadaki (2016, s. 35) příkladem nákladů na obsluhu a řízení mohou být:

- mzdy manažerů, účetních, personalistů,
- náklady na informační systém podniku,
- náklady na výpočetní techniku pro administrativní pracovníky.

Novák (2018, s. 13) tvrdí, že toto členění nákladů není v praxi využíváno příliš často. Důvodem je jeho omezená využitelnost ve vztahu ke kalkulaci jednoty výkonu a dále pak také častá nejednoznačnost rozdělení do těchto dvou skupin. Často je tedy využívanějším členěním nákladů dělení na náklady **jednicové** a **režijní**.

Náklady jednicové jsou tedy tou částí technologických nákladů, které nejenom souvisí s technologickým procesem, ale také přímo s jednotkou prováděného výkonu, jako je například jeden výrobek. Jejich příkladem mohou být například náklady na jednicový materiál a mzdové náklady výrobních dělníků (Popesko, Papadaki, 2016, s. 35)

Náklady režijní pracují s částí technologických nákladů, která souvisí s technologickým procesem jako celkem, neroste přímo úměrně s počtem provedených výkonů. Režijní náklady představují náklady, které není možné jednoduchým způsobem vztáhnout

k jednotce výkonu. Jedná se například o odpisy strojů, mzdy údržbářů nebo také pronájem haly (Král, 2018, s. 80).

2.2.3 Kalkulační členění nákladů

Členění je založeno na principu přiřazení jednotlivých nákladových položek na kalkulační jednici. Vypovídá tedy, na co byly jednotlivé náklady vynaloženy (Taušl Procházková, Jelínková, 2018, s. 81). V podniku slouží ke stanovení vnitropodnikových cen výkonů, k sestavování rozpočtů, ke kontrole a rozboru hospodárnosti výroby a rentability výkonů (Synek a kol., 2011, s. 80).

Novák (2018, s. 15) v rámci tohoto členění náklady dělí na přímé a nepřímé. Přímé jsou takové, které lze konkrétně přiřadit k jednotlivému nákladovému objektu (výkonu, výrobku), protože s tímto konkrétním výkonem souvisí a lze je bezprostředně spojit s příslušnými objekty a výkony. Lze tedy u nich jednoznačně určit příčinnou souvislost. Jsou to především technologické náklady a jsou přímou součástí daného produktu.

Příkladem přímých nákladů mohou být:

- základní materiál,
- pohonné hmoty,
- mzdové náklady výrobních dělníků.

Nepřímé náklady zajišťují vytvoření podmínek pro skupinu výkonů, činnost útvarů a hierarchicky vyšších článků řízení. Jsou definovány jako jakékoliv náklady bez přímé souvislosti s konkrétním výkonem. Musí se k případným výkonům alokovat pomocí početně technických postupů. Objevují se převážně u nákladů na obsluhu a řízení, nákladů na prodej produktů nebo také u správních nákladů.

Jejich příkladem mohou být:

- odpisy strojů,
- mzdy administrativních pracovníků,
- energie.

2.2.4 Klasifikace nákladů podle závislosti na objemu výkonů

Toto členění nákladů je vnímáno jako jeden z nejdůležitějších nástrojů řízení nákladů. Tato klasifikace nám umožňuje sledovat chování nákladů za předpokladu různých variant objemu

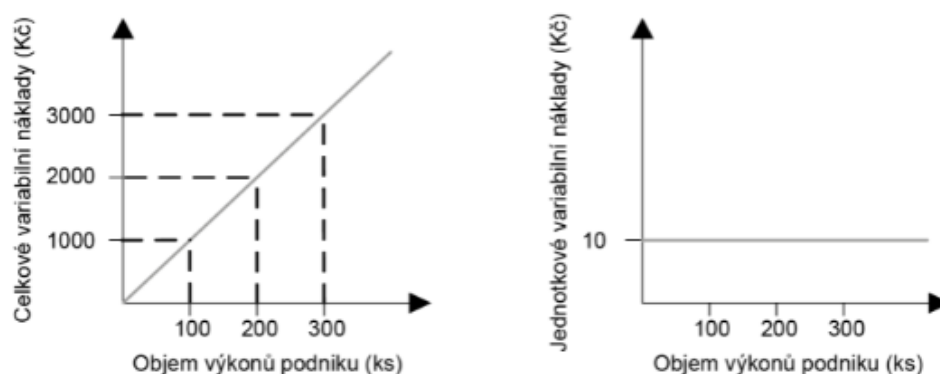
výkonů. Objem výkonů může být v praxi měřen mnoha druhy ukazatelů, jako je počet prodaných nebo vyrobených kusů, odpracované hodiny, ujeté kilometry apod. (Popesko, Papadaki 2016, s. 38).

V této klasifikaci je základem dělení nákladů na náklady variabilní (proměnné) a fixní (stálé). **Variabilní náklady** se mění s objemem výroby. Rostou-li stejně rychle jako objem výroby, mluvíme o růstu proporcionálním. Pokud ovšem rostou rychleji, jedná se o variabilní náklady nadproporcionální. Rostou-li náklady pomaleji než objem výroby, jedná se o náklady podproporcionální. Do variabilních nákladů patří jednicové náklady a část nákladů režijních (Popesko, Papadaki, 2016, s. 38).

Král (2018, s. 79) dále rozvádí, že variabilní náklady proporcionální jsou nejlépe měřitelnou částí nákladů. Jsou vyvolány jednotkou výkonu. Můžeme tedy chápat, že náklady připadající na tuto jednotku jsou konstantní a jejich objem roste přímo úměrně počtu výkonů.

Podle Fibírové a kol. (2020, s. 124) jsou variabilní náklady charakteristické následujícími znaky:

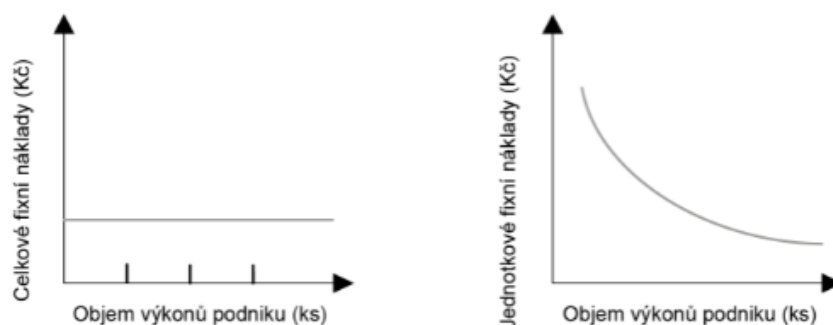
- Jsou opakovaně vynakládány po uskutečnění určitého objemu výkonů.
- Jejich prospěch je vytvořením výkonu nebo dávky výkonů vyčerpán.
- Jejich celková výše je ovlivněna objemem a strukturou výkonů



Obrázek 2 Průběh variabilní a fixních nákladů (Popesko, Papadaki, 2016, s. 39)

Fixní náklady zůstávají na stejné úrovni bez ohledu na měnící se objem výroby. Můžeme do nich zařadit značnou část režii, patří do nich zejména nájemné, zálohy na energie, úroky z úvěrů, mzdy vybraných zaměstnanců, splátky z leasingů apod. (Taušl Procházková, Jelínková, 2018, s. 47). Tyto náklady tedy zabezpečují chod podniku jako celku. Někdy je

také nazýváme jako náklady provozní připravenosti, pohotovostní nebo kapacitní. Jejich neměnnost je ovšem relativní. I fixní náklady se mění při změně výrobní kapacity. Hlavním rozdílem od nákladů variabilních ovšem je, že nerostou plynule, ale najednou, skokově (Synek a kol., 2011, s. 87).



Obrázek 3 Průměrné variabilní a fixní náklady (Popesko, Papadaki, 2016, s. 39)

Fixní náklady můžeme rozdělit na dva typy. Jedním z nich jsou utopené (umrtvené) fixní náklady. Tyto náklady souvisejí s investičním rozhodováním. Jejich charakteristikou je, že se vynakládají často ještě před zahájením podnikání. Jedná se například o pořízení budovy, strojního zařízení a podobně. Jejich celkovou výši již nelze ovlivnit v průběhu podnikatelského procesu. Jedinou možností jejich snížení je opačně působící investiční rozhodnutí (např. prodej budovy či strojního zařízení).

Druhý typ se nazývá vyhnutelné fixní náklady. Nejsou spojeny přímo s investičním rozhodnutím, ovšem vznikají z důvodu zajištění kapacitních podmínek podnikatelského procesu. Příkladem mohou být časové mzdy mistrů a náklady na vytápění hal. Vyhnutelné náklady se liší oproti utopeným nákladům hlavně tím, že jsou časově těsněji spojeny s výdaji nutnými na jejich úhradu (Král, 2018, s. 81).

2.2.5 Členění nákladů z hlediska manažerského rozhodování

Podle Popeska a Papadaki (2016, s. 48) je pro toto členění typické, že nevychází z hodnot evidovaných v účetním systému firmy, ale z odhadovaných nákladů zvažovaných variant. Jsou tedy zaměřeny převážně na budoucnost. Mají také velmi významnou roli při tvorbě a využívání nákladových kalkulací.

Mezi základní rozdělení těchto nákladů se uvádí:

- **Relevantní náklady** – jedná se o náklady, jejichž výše se v závislosti na rozhodování změní.
- **Irelevantní náklady** – jsou to náklady, které zůstávají stejné bez ohledu na to, která varianta při manažerském rozhodování je přijata.

Základní formou relevantních nákladů jsou tzv. **rozdílové náklady**. Vyjadřují rozdíl nákladů před rozhodnutím a po jeho provedení (Král, 2018, s. 95).

Novák (2018, s. 22) popisuje další specifickou kategorii, a tou jsou **oportunitní náklady**. V mnoha rozhodovacích procesech existuje více možných variant řešení, která se navzájem vylučují, a nelze je tedy realizovat všechna najednou. Oportunitní náklady představují ušlý efekt z nejlepší varianty, kterou jsme obětovali ve prospěch námi vybrané varianty. Například se jedná o oportunitní úrok při vložení peněžních prostředků do podnikání. Tyto prostředky by mohly být investovány např. do cenných papírů a jejich možný výnos tak můžeme označit jako alternativní výnos, o který přicházíme.

3 MODELOVÁNÍ NÁKLADŮ

Náklady podniku jsou ovlivňovány řadou činitelů. Můžeme například uvést velikost podniku, objem výroby, strukturu produkce, ceny výrobních činitelů, přičemž vliv všech činitelů nelze zachytit.

Nákladové modely představují zjednodušené zobrazení reálného procesu peněžně vyjádřené spotřeby vstupů. Slouží k poznání a pochopení vývoje nákladů, navíc poskytují dostatečné množství informací potřebných k řízení nákladů (Martinovičová a kol., 2019, s. 63).

3.1 Metody stanovení nákladových funkcí

Chování nákladů se zachycuje pomocí nákladové funkce. Náklady se chovají jinak v krátkodobém období a jinak v dlouhodobém období. Nákladové funkce mohou být nápomocny podniku například z důvodu finančního plánování. Podnik díky nim může stanovit výši nákladů, kterou bude nutné vynaložit na dosažení předpokládaného objemu produkce (Taušl Procházková, Jelínková, 2018, s. 25).

Mezi základní metody stanovení nákladových funkcí patří:

- klasifikační analýza,
- metoda dvou období,
- grafická metoda,
- regresní a korelační metoda.

Taušl Procházková, Jelínková (2018, s. 25) uvádí, že nákladové funkce lze využít při řešení různých otázek a problémů spojených s podnikáním:

- zjištění bodu zvratu,
- zjištění objemu produkce potřebného pro dosažení požadované úrovně zisku,
- zjištění limitů nákladů a cen,
- zjištění průběhu jednotkových nákladů,
- stanovení minimální ceny pro pokrytí nákladů, příp. požadovaného zisku.

Náklady, jež se vyvíjejí vzhledem k objemu výroby lineárně, nazýváme proporcionální náklady. Nejčastěji používanou funkcí v podnikové praxi je lineární funkce $y = a + bx$, jejímž grafem je přímka (Synek a kol., 2009, s. 3).

Novák (2018, s. 27) tato funkce vychází ze základního vztahu, že celkové náklady jsou součtem objemu fixních nákladů (FN) a variabilních nákladů (VN), tedy:

$$N = FN + VN \quad (1)$$

VN lze rozložit na součin variabilních jednotkových nákladů a objemu produkce, tedy:

$$N = FN + vn_j * q \quad (2)$$

Popřípadě lze nákladovou funkci vyjádřit v jejím globálním tvaru, který se využije při nestejnorodé produkci. Stanovuje se jedna úroveň jednotkových variabilních nákladů a k tomu odpovídající objem produkce. Základem je nalézt společnou veličinu pro jejich srovnání a vyjádření. Touto veličinou jsou peníze. Globální nákladová funkce má tento tvar:

$$N = FN + h_v * Q \quad (3)$$

Synek (2009, s. 3) upozorňuje, že pokud náklady rostou rychleji než objem produkce, jsou nadproporcionální. Jestliže náklady s rostoucím objemem výroby rostou pomaleji, jsou podproporcionální.

Podle Procházkové (2018, s. 26) lze nadproporcionální a podproporcionální růst nákladů znázornit takto:

a) Nadproporcionální

$$N = FN + vn_1 * Q + vn_2 * Q^2 \quad (4)$$

b) Podproporcionální

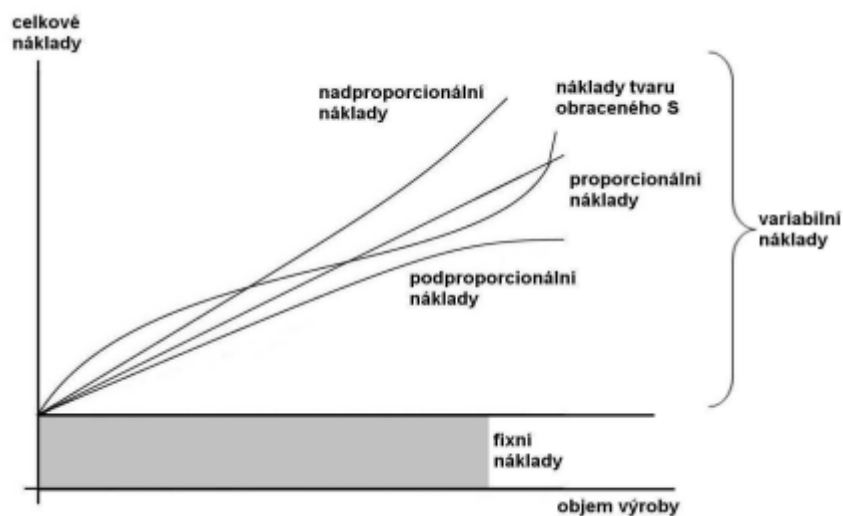
$$N = FN + vn_1 * Q - vn_2 * Q^2 \quad (5)$$

N celkové náklady,

FN fixní náklady,

Vn variabilní náklady na jednotku produkce,

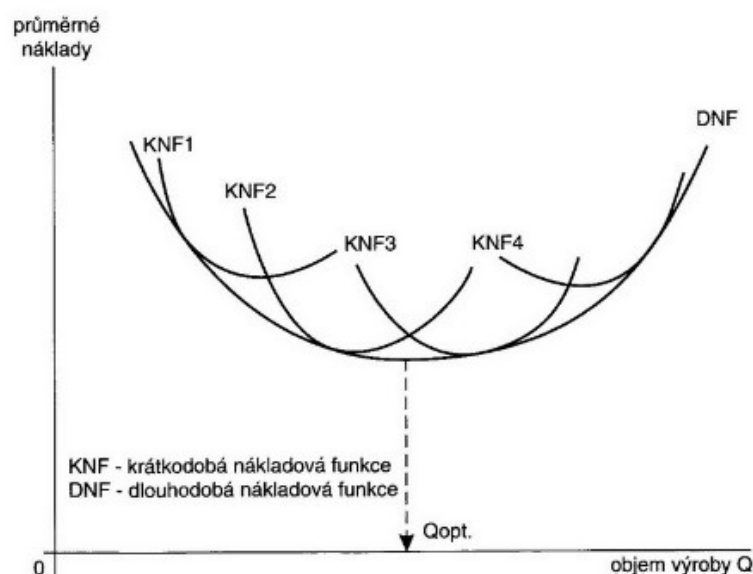
Q objem produkce.



Obrázek 4 Průběh celkový nákladů (Synek a kol., 2011, s. 91)

Krátkodobé nákladové funkce charakterizují průběh nákladů v krátkém období. Toto období můžeme definovat jako období, ve kterém lze měnit pouze některé činitele. Jedná se například o množství vynakládané práce a spotřebu surovin. Ostatní činitele ovšem měnit nelze, například výrobní zařízení, budovy a podobně.

Dlouhodobé nákladové funkce charakterizují průběh nákladů v delším období. Jedná se o období, ve kterém můžeme změnit všechny výrobní činitele. V dlouhodobé nákladové funkci nebereme v potaz fixní náklady. V dlouhodobém měřítku se nahlíží na všechny náklady jako variabilní. Pracuje se tedy pouze s průměrnými celkovými a marginálními náklady (Synek a kol., 2011, s. 91).



Obrázek 5 Dlouhodobá nákladová funkce tvaru U (Synek a kol., 2011, s. 92)

3.1.1 Klasifikační analýza

Tato metoda se zakládá na roztřídění nákladů na fixní a variabilní, které se následně dosadí do nákladové funkce (Taušl Procházková, Jelínková, 2018, s. 28). Takto tedy vzniknou dvě skupiny nákladů, které se poté začnou odvozovat do nákladové funkce (Novák, 2018, s. 30).

Scholleová (2017, s. 40) dále přibližuje výpočet dané funkce. Nejprve se sečtou všechny fixní náklady. Poté se sečtou všechny variabilní náklady, tyto náklady se vydělí aktuální produkcí. Tím vzniknou variabilní náklady na jednotku produkce.

Novák (2018, s. 30) ovšem upozorňuje na to, že pokud je realizována nestejnorodá produkce, dochází k modifikaci, neboť je potřeba variabilní náklady vztahovat k objemu výkonu v peněžních jednotkách. Pro tyto účely používáme tzv. haléřový ukazatel variabilních nákladů, který vzniká jako:

$$h_v = \frac{vN}{Q} \quad (6)$$

V případě homogenní výroby se jednotlivé proměnné dosazují do nákladové funkce ve tvaru:

$$N = FN + vn * q \quad (7)$$

3.1.2 Metoda dvou období

Metoda dvou období vychází z údajů o nákladech a o objemech výroby dvou období, ať už v měsíčním či ročním vyjádření (Martinovičová a kol., 2019, s. 64).

Literatura doporučuje vybrat období s nejmenším a největším objemem výroby. Pokud došlo během těchto dvou období k nějaké abnormalitě či výjimečné události, je toto období odstraněno a vybírá se následující období s nejmenším, respektive největším objemem výroby. Tyto údaje se poté dosadí do rovnic a řeší se soustava dvou rovnic (Taušl Procházková, Jelínková, 2018, s. 25). Rovnice jsou od sebe odečteny, čímž je získána jedna z proměnných. Tato proměnná se následně dosadí a zjistí se druhá proměnná. Tímto se dosáhne odhadu fixních nákladů (Synek a kol., 2011, s. 95).

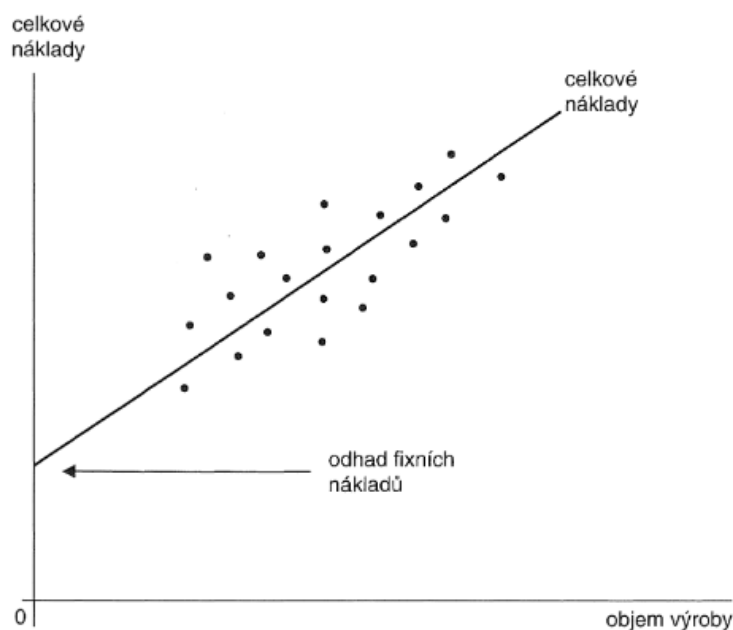
$$N_1 = a + b * Q_1 \quad (8)$$

$$N_2 = a + b * Q_2 \quad (9)$$

3.1.3 Grafická metoda

Nákladovou funkci lze odvodit z bodového diagramu. Na osu x se nanášejí objemy výroby, na osu y náklady. Každá z dvojice hodnot je znázorněna bodem. Do grafu přibližně zakreslíme přímku tak, aby byla co nejbližší všem bodům. Jsou-li body roztroušeny těsně kolem přímky, pak existuje závislost nákladů na objemu výroby. Grafická metoda nám pomůže odhalit extrémní hodnoty, popř. skok ve fixních nákladech, ke kterému může dojít např. rozšířením výrobní kapacity (Synek a kol., 2011, s. 96).

Novák (2018, s. 32) upozorňuje, že ačkoliv je tato metoda velmi jednoduchá, je zároveň také nepřesná. Pro vytvoření se doporučuje využití softwaru, například MS Excel.



3.1.4 Regresní a korelační analýza

Regresní a korelační analýza představuje matematicko-statistickou metodu, jejíž aplikace vyžaduje většího množství dat. Rozšiřuje se zde využití metody dvou období na metodu „mnoha období“. Tato metoda se pak statisticky vyhodnotí a najde se co nejpřesnější odhad nákladové funkce (Scholleová, 2017, s. 44). Umožňuje určit i nelineární průběh nákladové funkce. Ať už jsou to nadproporcionální nebo podproporcionální vývoje nákladů. Tato

metoda je tedy založena na určení závislosti proměnných (Taušl Procházková, Jelínková, 2018 s. 29).

Rozdíl mezi regresní a korelační analýzou spočívá v tom, že u regresní analýzy zkoumáme vliv nezávislé proměnné na závisle proměnnou, u korelační analýzy se zabýváme dvěma nezávisle proměnnými a hledáme jejich společné variace (Svozilová, 2011, s. 205). Stanovuje také i spolehlivost zjištěných funkcí pomocí měr korelace a může provádět předběžné odhady chyb zjišťovaných hodnot pomocí tzv. mezí spolehlivosti (Synek a kol., 2011, s. 97).

Pro výpočet parametrů lze využít následující funkci:

$$b = \frac{n \sum XY - \sum X \sum Y}{n \sum X^2 - (\sum X)^2} \quad (10)$$

$$a = \bar{Y} - b\bar{X} \quad (11)$$

X – objem výroby,

Y – náklady,

n – počet sledovaných období.

Korelační analýza je metoda širokého statistického zkoumání, zda existuje potenciální závislost mezi dvěma náhodnými proměnnými. Tento druh analýzy je založen na interpretaci Pearsonova koeficientu r (Svozilová, 2011, s. 205).

Korelační koeficient vypočteme podle vzorce:

$$r = \frac{n \sum XY - \sum X \sum Y}{\sqrt{[n \sum X^2 - (\sum X)^2][n \sum Y^2 - (\sum Y)^2]}} \quad (12)$$

Platí, že je-li $r = 1$, jedná se o perfektní korelaci (Svozilová, 2011, s. 205). Čili čím více se r blíží k 1, tím lépe vystihuje stanovená přímka vývoj nákladů (Synek a kol., 2011, s. 97).

4 BOD ZVRATU A PROVOZNÍ PÁKA

4.1 Bod zvratu

Bod zvratu umožňuje stanovit minimální rozsah činností, které jsou nezbytné k úhradě celkových nákladů, popřípadě rozsah činnosti pro dosažení požadovaného zisku (Fibírová a kol., 2018, s. 136).

Synek a kol. (2011, s. 137) dále dodávají, že se jedná se o základní analytický nástroj, který může být podnikovému ekonomovi nápomocný. Při nulovém objemu výroby vzniká ztráta ve výši fixních nákladů, která se postupně snižuje se zvyšujícím se objemem výroby, až při určitém množství se fixní náklady splatí (bod zvratu). Od tohoto bodu při další výrobě vzniká zisk.

Taušl Procházková, Jelínková (2018, s. 50) uvádí další informace, které jdou zjistit z rovnice bodu zvratu:

- maximální hranice fixních nákladů,
- minimální hranice ceny,
- jaký je minimální počet vyrobených výrobků při požadovaném zisku,
- kombinace s požadavky podniku na rentabilitu tržeb,
- maximální variabilní náklady na jednotku produkce, aby ještě nebyl podnik ztrátový.

Bod zvratu lze tedy vyjádřit jako:

$$P * Q = FN + vn * Q \quad (13)$$

Pokud odvozujeme z tohoto vzorce neznámou Q , vzorec vypadá takto:

$$Q_{BZ} = \frac{FN}{p - vn} \quad (14)$$

Kde Q_{BZ} je vyrobené množství nutné pro dosažení bodu zvratu,

FN celkové fixní náklady (Kč),

p cena za jednotku (Kč),

vn variabilní náklady na jednotku (Kč)

Pro potřeby zjištění, jaký objem výroby je nutný pro dosažení určitého zisku, se používá modifikovaný vzorec pro výpočet bodu zvratu, kde se v čitateli k položce fixních nákladů přičte požadovaná úroveň zisku Z (Taušl Procházková, Jelínková, 2018, s. 49-50)

$$Q_{(BZ+Z)} = \frac{FN+Z}{p-vn} \quad (15)$$

4.1.1 Poměrový (haléřový) ukazatel

Pokud podnik vytváří více než jeden typ výrobků, nelze využít výše zmíněné vzorce. Z tohoto důvodu se využívá globální nákladová funkce. Variabilní náklady nejsou vyjádřeny ve své peněžní hodnotě, ale jako tzv. poměrový ukazatel variabilních nákladů (Popesko, Papadaki, 2016, s. 46).

Globální nákladová funkce vyjadřuje vztah mezi celkovou produkcí a celkovými náklady. Při předpokladu lineárního vývoje nákladů je funkce následující:

$$N = F + hQ \quad (16)$$

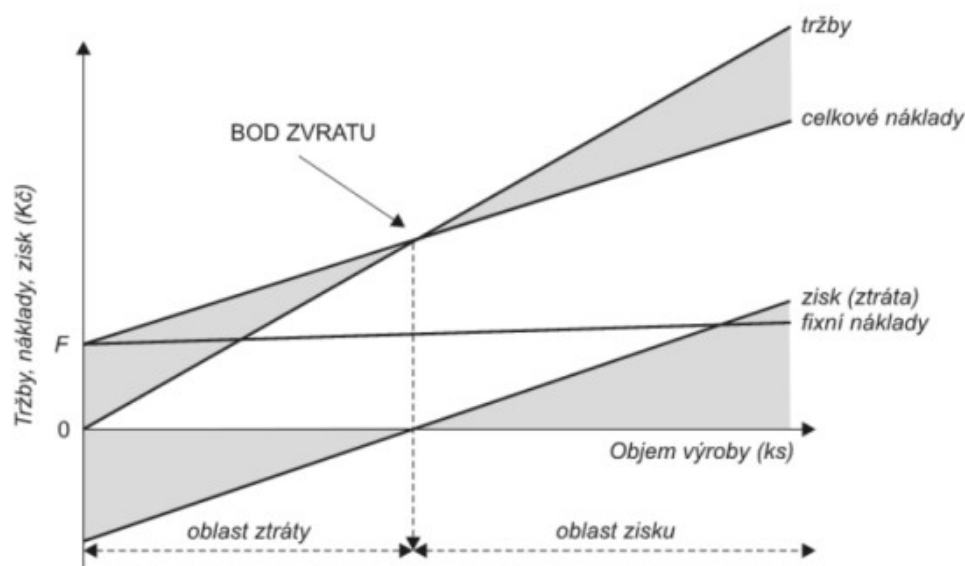
Parametr h představuje podíl celkových variabilních nákladů na 1 Kč produkce (tržeb), proměnná Q celkovou produkcí (tržby) vyjádřenou peněžně. Proměnnou h lze získat následujícím vzorcem:

$$h = \frac{VN}{T} \quad (17)$$

Pro výpočet bodu zvratu se v tomto případě používají tyto vzorce:

$$BZ = \frac{F}{1-h}, \text{ popř. } BZ = \frac{F+Z}{1-h} \quad (18)$$

Jmenovatel zlomku $1-h$ představuje výši příspěvku na úhradu fixních nákladů a zisku připadajícího na 1 Kč objemu výroby. Jedná se o obdobu příspěvku na úhradu fixních nákladů a zisku v absolutní výši (Synek a kol., 2011, s. 140).



Obrázek 7 Grafické znázornění bodu zvratu (Taušl Procházková, Jelínková, 2017, s. 50)

4.1.2 Příspěvek na úhradu

Pokud se od ceny výkonu (p) odečtou jednotkové variabilní náklady výkonu (b), získá se částka, která podniku po realizaci a prodeji výkonu zůstane. Tato částka slouží prvotně k úhradě existujících fixních nákladů a až poté, kdy bude výše aktivity podniku taková, že počet výkonů dosáhne na pokrytí celkových fixních nákladů, začne přispívat k tvorbě zisku. Rozdíl mezi cenou a variabilními náklady se označuje jako **příspěvek na úhradu**, také jako **krycí příspěvek, příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku** a v neposlední řadě také jako **marže**. Jednotkový příspěvek na úhradu se tedy vyjadřuje jako:

$$u = p - b \quad (19)$$

Celkový příspěvek na úhradu, který je tvořen všemi výkony podniku, se vyjadřuje jako rozdíl mezi celkovými tržbami podniku a jeho celkovými variabilními náklady (Popesko, Papadaki, 2016, s. 44):

$$U = T - VN \quad (20)$$

4.2 Provozní páka

Analýza bodu zvratu má pro management podniku význam nejenom v oblasti stanovení objemu výkonů a s nimi souvisejících nákladů, ale také pro uvědomění si vztahů mezi

podílem fixních a variabilních nákladů na straně jedné a tvořeným ziskem na straně druhé (Popesko, Papadaki, 2016, s. 46).

Provozní páka charakterizuje podíl fixních nákladů v celkových nákladech podniku. Pokud je vysoký podíl fixních nákladů v celkových nákladech podniku, může sebemenší změna v tržbách způsobit velkou změnu v provozním zisku. Tato problematika se nazývá stupeň provozní páky a vyjadřuje se v procentech (Synek a spol., 2011, s. 150).

Taušl Procházková, Jelínková (2018, s. 59) dále doplňují, že čím vyšší stupeň provozní páky vyjde, tím rychleji bude podnik po překročení bodu zvratu navyšovat svůj zisk. Ovšem v opačném případě pokud dojde k hospodářskému úpadku, fixní náklady způsobí spíše záporný výsledek hospodaření.

Z výše popsaného efektu provozní páky vyplývá, že náročnější technologie, které způsobují nárůst fixních nákladů, dokáže generovat vyšší úroveň zisku, ale pouze v případě, že dokážeme dostatečně využít její kapacitu (Popesko, Papadaki, 2016, s. 47).

Stupeň provozní páky je definován jako procentní změna zisku vyvolaná jednoprocentní změnou prodaného množství (Synek a spol., 2011, s. 150):

$$\text{stupeň provozní páky} = \frac{\text{procentní změna zisku } Z}{\text{procentní změna tržeb } T} = \frac{\frac{Z_1 - Z_0}{Z_0}}{\frac{T_1 - T_0}{T_0}} \quad (21)$$

5 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

Teoretická část bakalářské práce byla vypracována na základě dostupných literárních zdrojů, které pojednávají o účetnictví. Ať již o účetnictví finančním či manažerském. Cílem bylo zajistit dostatečnou oporu informací, které mohou být využity pro následnou praktickou část bakalářské práce. Pro přehlednost byla teoretická část rozložena na čtyři různé kapitoly.

Úvodní kapitola se věnuje především popisu pojmu účetnictví a snaží se rozlišit různé pohledy na tento pojem. Účetnictví lze tedy rozdělit na: finanční, daňové, nákladové a manažerské. Ke každému druhu se přistupuje jiným způsobem a také se jinak využívá. Jeden z hlavních účelů finančního účetnictví je poskytovat věrohodné informace o finanční situaci podniku, a to jak interním, tak i externím uživatelům. Daňové účetnictví, jež se hojně využívá v USA, se soustředí na daňovou problematiku. V České republice se tento systém značně prolíná s účetnictvím finančním. Nákladové účetnictví je vedle toho užíváno k vnitropodnikovému řízení a jeho sledováním se zabývá management podniku. Pracuje se zde s kalkulacemi, rozpočty, hmotnou stránkou hospodářských procesů. Závěr této kapitoly obstaralo vysvětlení pojmu manažerské účetnictví. Jak již název napovídá, tento účetní systém je hojně využíván manažery. Získává informace ze všech ostatních účetnictví, které zde byly zmíněny. Není nijak regulováno a je zcela dobrovolné.

V další kapitole byl definován pojem náklad a jeho odlišné pojetí různými skupinami uživatelů. Finanční pojetí se uplatňuje ve finančním účetnictví. Projevuje se úbytkem aktiv nebo přírůstkem dluhů. Jeho měřítkem jsou reálné výdaje peněz na pořízení zdrojů ve skutečných pořizovacích cenách. Oproti tomu hodnotové pojetí oceňuje spotřebované ekonomické vstupy na úrovni cen, jež odpovídají současné reálné hodnotě. Ekonomické pojetí je značně spojeno s manažerským rozhodováním a řízením. A cílem tohoto pojetí je maximalizace přidané hodnoty.

Následně byla sepsána další důležitá podkapitola věnující se klasifikaci nákladů. V této části práce je definováno druhové členění, účelové členění, kalkulační členění, klasifikace nákladů podle závislosti na objemu výkonů a také členění nákladů z hlediska manažerského rozhodování. Druhové členění nákladů se užívá převážně ve finančním účetnictví. Náklady vznikají převážně spotřebou statků a služeb externích dodavatelů, nebo jsou také prvotní, tedy jsou zaznamenávané ihned při jejich vstupu do podniku. Dalším členěním je kalkulační. Princip tohoto členění je založen na přiřazení jednotlivých nákladových položek ke kalkulační jednici. Znázorňuje tedy, na co byly jednotlivé náklady vynaloženy. Dělí se na

náklady přímé a nepřímé. Přímé lze přiřadit k jednotlivému výkonu nebo výrobku. Nepřímé zajišťují vytvoření podmínek pro skupiny výkonů a nelze je jednoduše přiřadit ke konkrétnímu výkonu. V další klasifikaci podle závislosti na objemu výkonu se náklady dělí na variabilní a fixní. Variabilní náklady se mění v závislosti na objemu výroby, fixní se nemění a zůstávají na stejné úrovni. Posledním členěním je klasifikace nákladů z hlediska manažerského rozhodování. Pro toto členění je typické, že nevychází z hodnot evidovaných v účetním systému podniku, ale z odhadovaných nákladů zvažovaných variant. Jsou tedy zaměřeny na budoucnost.

Třetí kapitola se zabývá modelováním nákladů. K jejich modelování se využívají nákladové funkce. Ty se pak dají použít pro zjištění bodu zvratu nebo také pro sledování průběhu jednotkových nákladů. Je zde popsána klasifikační analýza, která patří mezi velmi populární, zato však méně přesné metody. Dále se zde objevují metoda dvou období, která pracuje s extrémními hodnotami, bodový diagram, který slouží pro grafické znázornění funkce, a na závěr této kapitoly je vysvětlena regresní a korelační analýza. Tato matematicko-statistická metoda patří mezi výše zmíněnými k nejpřesnějším a je založena na určení závislosti proměnných.

Závěrečná kapitola se zabývá bodem zvratu. Zkoumá, jaký je minimální rozsah činností, které jsou nezbytně nutné k úhradě všech nákladů. Standardní poměrový ukazatel je využíván u podniku, který vytváří více druhů výrobků. Příspěvek na úhradu představuje částku, která podniku po realizaci a prodeji výkonu zůstane. Od ceny výkonu se odečtou jednotkové variabilní náklady výkonu.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

6 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

Tato kapitola charakterizuje společnost Reisten s.r.o., obsahuje základní informace o této firmě, předmět činnosti podle CZ NACE a její organizační strukturu. Dále zde bude analyzována majetková a finanční struktura podniku.

Vybraná společnost se zabývá vinařstvím a jako právní formu podnikání si zvolila společnost s ručením omezeným. Nachází se v Mikulovské vinařské podoblasti, přičemž sídlo této společnosti je umístěno v Pavlově. Hlavní činností společnosti je úprava, zpracování a prodej vlastní produkce zemědělské výroby.

Datum vzniku: 2. července 1998

Sídlo: Zahradní 288, 692 01 Pavlov

Právní forma: Společnost s ručením omezeným

Statutární orgán: jednatel Ing. Vlastimil Nešetřil, Ph.D.

Společník: J&T Wine Holding SE, Podíl: 100% Vklad: 17 650 000,- Kč

Základní kapitál: 17 650 000,- Kč

Zaměstnanci

Společnost zaměstnávala v roce 2018 devět zaměstnanců. V dalším roce přibýlo o jednoho zaměstnance více. Tento počet již zůstal neměnný. Podnik také využívá mnoho externích pracovníků pro práci na vinicích.

Tabulka 1 Počet zaměstnanců (*vlastní zpracování*)

Rok	2018	2019	2020
Počet zaměstnanců	9	10	10

Předmět činnosti:

Podle klasifikace odvětví CZ-NACE se společnost zařazuje do zpracovatelského průmyslu a v rejstříku ekonomických činností k ní patří:

- 1101 – destilace, rektifikace a míchání lihovin,
- 1102 – výroba vína z vinných hroznů,
- 4634 – velkoobchod s nápoji,

- 5630 – pohostinství.

Historie:

- založení společnosti – 2. července 1998,
- fúze společností Reisten, s.r.o. a Vinice Pálava a.s., - 22. listopad 2018,
- nejlepší vinařství roku 2021.

Filozofie společnosti:

- výroba vín nejvyšší kvality,
- šetrné zacházení s vinicemi,
- respekt a ohleduplný přístup k přírodě.

6.1 ORGANIZAČNÍ STRUKTURA

Jednatel společnosti je pan Ing. Vlastimil Nešetřil, Ph.D. Hlavní sídlo společnosti se nachází v Pavlově. Podnik si dále dlouhodobě pronajímá stodolu v této vesnici, kde nabízí své služby v rámci degustací pro náročnější zákazníky. Rovněž dlouhodobě spolupracuje s WINE BAR v Praze. Tato prodejna slouží převážně pro prodej vín společnosti konečným zákazníkům.

Společnost je organizačně členěná do následujících úseků:

Obchodní úsek

Zajišťuje marketingové a obchodní služby.

Ekonomický úsek

Zabezpečuje ekonomickou správu podniku, což zahrnuje vedení účetnictví a evidenci majetku společnosti, zpracování účetních a statistických výkazů, resp. zpracování personální a mzdové agendy zaměstnanců.

Výrobní a provozní úsek

Zajišťuje výrobu vína, ošetřování vína, lahvování, skladování a údržbu objektů a zařízení.

6.2 Ekonomický profil společnosti

Tato kapitola se bude věnovat ekonomickému profilu společnosti. Bude zde představena majetková a kapitálová struktura společnosti, výsledek hospodaření a cash flow za sledované období.

6.2.1 Majetková struktura společnosti

Společnost sestavuje rozvahu ve zkráceném rozsahu. V následující tabulce č. 2 jsou zobrazena aktiva, kterými společnost za sledované období disponovala.

Tabulka 2 Aktiva podniku (*vlastní zpracování*)

v celých tisících Kč	2018	2019	2020
AKTIVA CELKEM	78 641	78 492	78 831
Stálá aktiva	61 777	59 259	58 395
Dlouhodobý nehmotný majetek	69	44	19
Dlouhodobý hmotný majetek	61 708	59 215	58 376
Oběžná aktiva	16 197	18 522	19 704
Zásoby	14 372	14 857	15 133
Krátkodobé pohledávky	1 673	2 124	3 337
Peněžní prostředky	152	1541	1 234
Časové rozlišení aktiv	667	711	732

Celková aktiva jsou tvořena okolo 75 % dlouhodobým majetkem, a to převážně dlouhodobým hmotným majetkem. Dlouhodobý finanční majetek společnost nevlastní. Hodnota dlouhodobého nehmotného majetku tvoří zanedbatelnou část. Oběžný majetek představuje zbylých zhruba 25 %. Jeho velkou část zastupují zásoby a krátkodobé pohledávky. Společnost nemá žádné dlouhodobé pohledávky ani krátkodobý finanční majetek. Stálá aktiva nezaznamenávají výraznějších změn za sledované období. Snižují se z důvodu postupného odepisování.

Zato u oběžných aktiv dochází ke značným skokům. Celková oběžná aktiva se v roce 2019 zvýšila asi o 14 % a v dalším roce o dalších více než 6 %. Ke změnám došlo zejména kvůli znatelnému navýšení položky peněžní prostředky. Podnik v roce 2018 disponoval pouze 152 000 Kč na svém bankovním účtu a pokladně. Z důvodu hrozící platební neschopnosti podnik navýšil své finance o 913 % v roce 2019. Následně došlo k jejich snížení o necelých 20 %. Zásoby tvoří až 90 % z celkových oběžných aktiv. Za celé sledované období se

neustále zvyšují - v roce 2019 o více než 3 % a poté skoro o 2 %. Také krátkodobé pohledávky každý rok nabývají vyšších hodnot. K největšímu nárůstu došlo v roce 2020, kdy pohledávky poskočily o 57 %. Časové rozlišení aktiv se za sledované období téměř nezměnilo a podnik nevykazoval náklady příštích období. Všechny zmíněné údaje jsou zapsány v tabulce č. 3.

Tabulka 3 Horizontální a vertikální analýza aktiv podniku (*vlastní zpracování*)

v celých tisících Kč	2018	2019	2020	19/18	20/19
AKTIVA CELKEM	100 %	100 %	100 %	-0,19 %	0,43 %
Stálá aktiva	78,56 %	75,50 %	74,08 %	-4,08 %	-1,46 %
Dlouhodobý nehmotný majetek	0,09 %	0,06 %	0,02 %	-36,23 %	-56,82 %
Dlouhodobý hmotný majetek	78,47 %	75,44 %	74,05 %	-4,04 %	-1,42 %
Oběžná aktiva	20,60 %	23,60 %	25,00 %	14,35 %	6,38 %
Zásoby	18,28 %	18,93 %	19,20 %	3,37 %	1,86 %
Krátkodobé pohledávky	2,13 %	2,71 %	4,23 %	26,96 %	57,11 %
Peněžní prostředky	0,19 %	1,96 %	1,57 %	913,82 %	-19,92 %
Časové rozlišení aktiv	0,85 %	0,91 %	0,93 %	6,60 %	2,95 %

6.2.2 Finanční struktura společnosti

Tabulka 4 Pasiva podniku (*vlastní zpracování*)

v celých tisících Kč	2018	2019	2020
PASIVA CELKEM	78 641	78 492	78 831
Vlastní kapitál	25 012	71 407	71 314
Základní kapitál	17 650	17 650	17 650
Ážio a kapitálové fondy	0	47 457	48 457
Fondy ze zisku	129	129	129
Výsledek hospodaření minulých let	7 522	7 233	6 171
Výsledek hospodaření běžného období	-289	-1 062	-1 093
Cizí zdroje	53 360	6 632	7 312
Závazky	53 360	6 632	7 312
Dlouhodobé závazky	50 205	3 361	4 835
Krátkodobé závazky	3 155	3 271	2 477

Časové rozlišení pasiv	269	453	205
------------------------	-----	-----	-----

V roce 2018 tvoří většinu pasiv cizí zdroje. Podílí se téměř na 68 % celkových pasiv. Jedná se poměrně o agresivní strategii financování. Ačkoliv je cizí kapitál levnější než ten vlastní, při takovém poměru může dojít na platební neschopnost podniku. I z tohoto důvodu se v následujícím období prudce snižují na úkor vlastního kapitálu.

Jak již bylo zmíněno v roce 2018, vlastní kapitál je tvořen pouze 31 %. V následujícím roce došlo na zvýšení o 185,49 %, a to hlavně kvůli nové položce Ážio a kapitálové fondy, která začala tvořit až 61 % z celkového vlastního kapitálu. Zde byla přesunuta značná část prostředků z dlouhodobých závazků. Vše proběhlo díky vyjednávání s bankou. Základní kapitál udržuje stálou hodnotu za celé sledované období. Podílí se na vlastním kapitálu přes 22 % a to z něj s ohledem na rok 2019 dělá druhou nejvýznamnější položku. Dalším neměnným zástupcem vlastního kapitálu jsou fondy ze zisku. Za celé sledované období vykazují 0,16 %.

Podnik je za celé sledované období ve ztrátě, která se dále prohlubovala. Výsledek hospodaření běžného období zaznamenal v roce 2019 propad asi o 267 % a v dalším roce společnost zaznamenala ještě větší ztrátu, a to skoro o 3 % oproti předchozímu období. Podnik reagoval tím, že snížil výsledek hospodaření minulých let každý jednotlivý rok o hodnotu vygenerované ztráty. Proto například v roce 2020 došlo k jeho snížení více než o 14 %.

Cizí zdroje tedy v roce 2019 zaznamenaly značné snížení souhrnné hodnoty, jak již bylo řečeno díky převedení téměř celých dlouhodobých závazků. V roce 2019 tvořily cizí zdroje 8,45 % z celkových pasiv. Jsou rozdělena téměř rovnoměrně mezi dlouhodobé a krátkodobé závazky. Ovšem v roce 2020 došlo na opětovné zvýšení dlouhodobých závazků o 43,86 %, což z této položky znovu dělá hlavní složku cizích zdrojů. Další data jsou zpracována v horizontální a vertikální tabulce č. 5.

Tabulka 5 Horizontální a vertikální analýza pasiv podniku (vlastní zpracování)

v celých tisících Kč	2018	2019	2020	19/18	20/19
PASIVA CELKEM	100 %	100 %	100 %	-0,19 %	0,43 %
Vlastní kapitál	31,81 %	90,97 %	90,46 %	185,49 %	-0,13 %
Základní kapitál	22,44 %	22,49 %	22,39 %	0,00 %	0,00 %
Ážio a kapitálové fondy	0,00 %	60,46 %	61,47 %	0,00 %	2,11 %
Fondy ze zisku	0,16 %	0,16 %	0,16 %	0,00 %	0,00 %

Výsledek hospodaření minulých let	9,56 %	9,21 %	7,83 %	-3,84 %	-14,68 %
Výsledek hospodaření běžného období	-0,37 %	-1,35 %	-1,39 %	-267,47 %	-2,92 %
Cizí zdroje	67,85 %	8,45 %	9,28 %	-87,57 %	10,25 %
Dlouhodobé závazky	63,84 %	4,28 %	6,13 %	-93,31 %	43,86 %
Krátkodobé závazky	4,01 %	4,17 %	3,14 %	3,68 %	-24,27 %
Časové rozlišení pasiv	0,34 %	0,58 %	0,26 %	68,40 %	-54,75 %

6.2.3 Vývoj výsledku hospodaření

Následující tabulka č. 6 zobrazuje výsledky hospodaření za sledované období, které se dále rozděluje na provozní činnost a finanční činnost. Připomeňme, že společnost se po celé sledované období nacházela ve ztrátě.

Tabulka 6 Hospodářské výsledky za jednotlivé období (*vlastní zpracování*)

v celých tisících Kč	2018	2019	2020
Provozní výnosy	18 385	18 108	17 204
Provozní náklady	17 164	18 559	18 179
Provozní výsledek hospodaření	1 221	-451	-975
Finanční výnosy	6	4	2
Finanční náklady	1 194	611	120
Finanční výsledek hospodaření	-1 188	-607	-118
Výsledek hospodaření před zdaněním	33	-1 058	-1 093
Výsledek hospodaření po zdanění	-289	-1 062	-1 093

Provozní výsledek hospodaření vykazoval pouze v roce 2018 kladnou částku, v dalších letech měl stále klesající tendenci. Provozní výsledek hospodaření je hlavní výdělečnou oblastí podniku, zatímco finanční výsledek ovlivňuje zejména pohyb kapitálu. Finanční výsledek hospodaření byl v celém sledovaném období v záporných hodnotách, což má příčinu v používání cizího kapitálu. Ovšem v průběhu let dochází ke snižování této ztráty. Především za to může snížení dlouhodobých závazků, které byly zmíněny již v předešlé podkapitole. Je jasné, že pokud podnik vykazuje v obou zmíněných výsledcích hospodaření záporné hodnoty, nebude tomu ani jinak u výsledku hospodaření po zdanění. Společnost byla ztrátová ve všech sledovaných letech. Její ztráta se neustále prohlubuje.

Vývoj výsledku hospodaření po zdanění za sledované období znázorňuje graf č. 8 níže.



Obrázek 8 Graf výsledku hospodaření po zdanění (*vlastní zpracování*)

6.2.4 Cash flow společnosti

Výkaz cash flow byl ve sledovaném období sestaven nepřímou metodou, tedy na základě upravování výsledku hospodaření o nepeněžní činnosti. Tabulka č. 7 zobrazuje cash flow z provozní činnosti, které říká, kolik peněz firma vydělá z pravidelné činnosti bez vlivu nepeněžních a mimořádných účetních položek. Mezi položky, které zaznamenaly dynamický vývoj, patří změna stavu krátkodobých závazků, změna stavu pohledávek z provozní činnosti a vyúčtované nákladové, výnosové úroky a zaplacená daň z příjmů.

Tabulka 7 Cash flow z provozní činnosti (*vlastní zpracování*)

v celých tisících Kč	2018	2019	2020
Hospodářský výsledek před zdaněním	33	-1058	-1093
Odpisy	4059	3796	2465
Vyúčtované nákladové a výnosové úroky	1159	585	81
Změna stavu zásob	582	-485	-276
Změna stavu krátkodobých závazků	-49 928	300	-1 042
Změna stavu pohledávek z provozní činnosti	1 390	-495	-1 234
Vyplacené úroky	-1159	-585	-81

Úpravy o ostatní peněžní operace	-43	-45	-2
Zaplacená daň z příjmů a doměrky daně za minulá obd.	-322	-4	0
Čistý peněžní tok z provozní činnosti	-44229	2009	-1182

V další tabulce č. 8 jsou zaznamenány hodnoty cash flow z investiční činnosti. Podnik pouze v menší míře investoval do stálých aktiv v průběhu celého sledovaného období. Příjmy z prodeje stálých aktiv zobrazují minimální hodnoty.

Tabulka 8 Cash flow z investiční činnosti (*vlastní zpracování*)

v celých tisících Kč	2018	2019	2020
Výdaje spojené s nabytím stálých aktiv	-1 368	-1278	-1601
Příjmy z prodeje stálých aktiv	100	45	2
Čistý peněžní tok z investiční činnosti	-1268	-1 233	-1599

Cash flow z finanční činnosti se nachází v tabulce č. 9. Dochází zde ke změně stavu dlouhodobých závazků a fondů. Jak již bylo zmíněno, podnik uskutečnil dohodu s bankou.

Tabulka 9 Cash flow z finanční činnosti (*vlastní zpracování*)

v celých tisících Kč	2018	2019	2020
Změna stavu dlouhodobých závazků	45 410	-46 844	1474
Přímé platby na vrub fondů	0	47 457	1000
Čistý peněžní tok z finanční činnosti	45 410	613	2474

Poslední tabulka č. 10 shrnuje bilanci cash flow dle jednotlivých činností. Ve dvou sledovaných letech docházelo ke snižování peněžních prostředků, pouze v roce 2019 podnik zaznamenal jejich výrazné navýšení.

Tabulka 10 Cash flow podniku (*vlastní zpracování*)

v celých tisících Kč	2018	2019	2020
Cash flow z provozní činnosti	-44 229	2009	-1182
Cash flow z investiční činnosti	-1268	-1233	-1599
Cash flow z finanční činnosti	45 410	613	2474
Čisté zvýšení/snížení peněžních prostředků	-87	1 389	-307
Stav peněžních prostředků na konci účetního období	152	1 541	1234

7 ANALÝZA NÁKLADŮ

Následující kapitola má za úkol blíže rozebrat strukturu nákladů v organizaci, ale i způsob, jakým jsou náklady sledovány a řízeny. Pro tyto účely bude využito více pohledů a přístupů. Prvně dojde na roztřídění nákladů podle druhu. Dále budou analyzovány dle kalkulačního členění. Také zde budou členěny dle objemu výroby. Vstupním podkladem pro tuto kapitolu se stala interní dokumentace společnosti doplněná o účetní výkazy.

7.1 Analýza nákladu podle druhu

Tato podkapitola se zabývá analyzováním nákladů podle druhu. Toto členění umožní více nahlédnout na to, jaké druhy nákladů byly podnikatelem při své činnosti vynaloženy a na jaké, konkrétní účely. Údaje jsou zpracovány za jednotlivá období 2018-2020. Následující tabulka č. 11 byla zpracována dle veřejně dostupných výkazů společnosti.

Tabulka 11 Náklady dle druhu (*vlastní zpracování*)

v celých tisících Kč	2018	2019	2020
Spotřeba materiálu a energie	3 100	3 419	3 080
Spotřeba služeb	5 665	7 081	7 481
Změna stavu zásob vlastní činnosti	539	-478	-174
Osobní náklady	3 435	4 311	5 031
Daně a poplatky	110	127	90
Odpisy	4 059	3 796	2 465
Jiné provozní náklady	256	290	219
Finanční náklady	1 194	611	120
Daň z příjmů	322	4	0
celkové náklady	18 680	19 161	18 312

Dominantní zastoupení má v rámci druhového třídění nákladů spotřeba služeb, v čemž lze vnímat vazbu na předmět podnikání společnosti. Podnik vlastní vinice a pro jejich obhospodaření využívá externích pracovníků, nemluvě o tom, že využívá dlouhodobého pronájmu sklepa. U této položky můžeme vidět značný nárůst spotřebované částky v roce 2019, který dále podpořilo rozhodnutí investovat více do reklamy a propagace. Další náklady, které se každý rok zvyšují, jsou osobní náklady. Tato položka vzrostla, protože společnost zaměstnala nového zaměstnance a také došlo ke zvýšení mzdových tarifů. Naopak položek, jejichž hodnota každoročně klesá, je hned několik. Výměr daně z příjmů

klesá samozřejmě z toho důvodu, že se společnosti nepovedlo v letech 2019 a 2020 generovat zisk. Odpisy se každým rokem skokově snižují, podnik tedy nepořídil žádný dlouhodobý majetek. Položka změna stavu zásob vlastní činnosti se v průběhu sledovaného období také snižuje. Tato položka sleduje pohyb výrobků a polotovarů na skladech vyrobené podnikem. Došlo tedy od roku 2019 k jejich spotřebě. Finanční náklady tvořily v roce 2018 také značnou část nákladů. Ovšem v průběhu sledovaných období společnost splácela své úroky, a tak došlo k jejich snížení. Spotřeba materiálu a energie je jedna z mála položek, která v průběhu let zůstává téměř konstantní. K menšímu výkyvu došlo jen v roce 2019. Všechny změny jsou zaznamenány v horizontální a vertikální analýze níže.

Tabulka 12 Horizontální a vertikální analýza nákladů podle druhu
(vlastní zpracování)

v celých tisících Kč	2018	2019	2020	19/18	20/19
Spotřeba materiálu a energie	16,46 %	17,67 %	16,73 %	10,11 %	-9,51 %
Spotřeba služeb	30,33 %	36,96 %	40,85 %	25,00 %	5,65 %
Změna stavu zásob vlastní činnosti	2,89 %	-2,49 %	-0,95 %	-188,68 %	-63,60 %
Osobní náklady	18,39 %	22,50 %	27,47 %	25,50 %	16,70 %
Daně a poplatky	0,59 %	0,66 %	0,49 %	15,45 %	-29,13 %
Odpisy	21,73 %	19,81 %	13,46 %	-6,48 %	-35,06 %
Jiné provozní náklady	1,37 %	1,51 %	1,20 %	13,28 %	-24,48 %
Finanční náklady	6,39 %	3,19 %	0,66 %	-48,83 %	-80,36 %
Daň z příjmů	1,72 %	0,02 %	0,00 %	-98,76 %	-100,00 %
celkové náklady	100 %	100 %	100 %	2,57 %	-4,43 %

7.2 Analýza nákladů podle kalkulačního členění

Tato podkapitola se zabývá analýzou nákladů z hlediska kalkulačního členění. Rozdělují se zde náklady na přímé a nepřímé. Údaje, jež se zde využívají, jsou převzaty od společnosti tak, jak je sama klasifikuje.

Tabulka 13 Kalkulační členění nákladů v podniku
(vlastní zpracování)

v celých tisících Kč	2018	2019	2020
Přímé náklady	4 827	5 445	5 836
Nepřímé náklady	13 853	13 716	12 476

Celkové náklady	18 680	19 161	18 312
------------------------	---------------	---------------	---------------

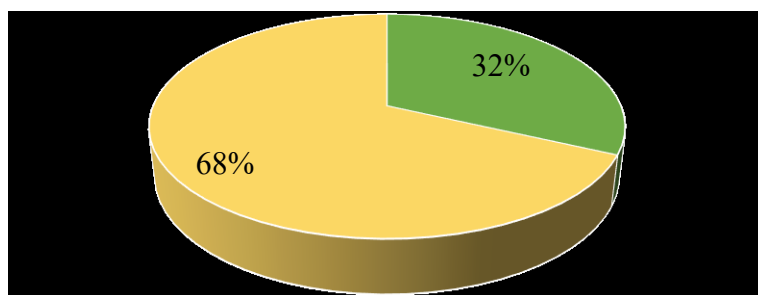
V následující tabulce č. 14 je zobrazena horizontální a vertikální analýza nákladů dle uvedeného členění. Nepřímé náklady jsou ve všech letech vyšší než přímé náklady, ovšem dochází k jejich neustálému poklesu. Důvodem je přesunutí dlouhodobých závazků podniku. Tato problematika byla zmíněna u pasiv podniku. Z toho důvodu se dramaticky snížily nákladové úroky. Toto snížení způsobilo, že se i celkové náklady snížily o 4 % v roce 2020. Přímé náklady se v průběhu období naopak zvyšovaly. V roce 2020 dosáhly nejvyšší hodnoty za sledované období.

Tabulka 14 Vertikální a horizontální přímých a nepřímých nákladů
(vlastní zpracování)

v celých tisících Kč	2018	2019	2020	19/18	20/19
Přímé náklady	26 %	28 %	32 %	13 %	7 %
Nepřímé náklady	74 %	72 %	68 %	-1 %	-9 %
Celkové náklady	100 %	100 %	100 %	3 %	-4 %

Poměr přímých a nepřímých nákladů je zaznamenán v obrázku číslo 9. V grafu lze jednoznačně vidět dominance nepřímých nákladů.

Poměr přímých a nepřímých nákladů v roce 2020



- Přímé náklady
- Nepřímé náklady

Obrázek 9 Graf poměru přímých a nepřímých nákladů v roce 2020
(vlastní zpracování)

7.2.1 Přímé náklady

V tabulce č. 15 jsou rozloženy přímé náklady, které se skládají z pěti položek.

Tabulka 15 Přímé náklady podniku (*vlastní zpracování*)

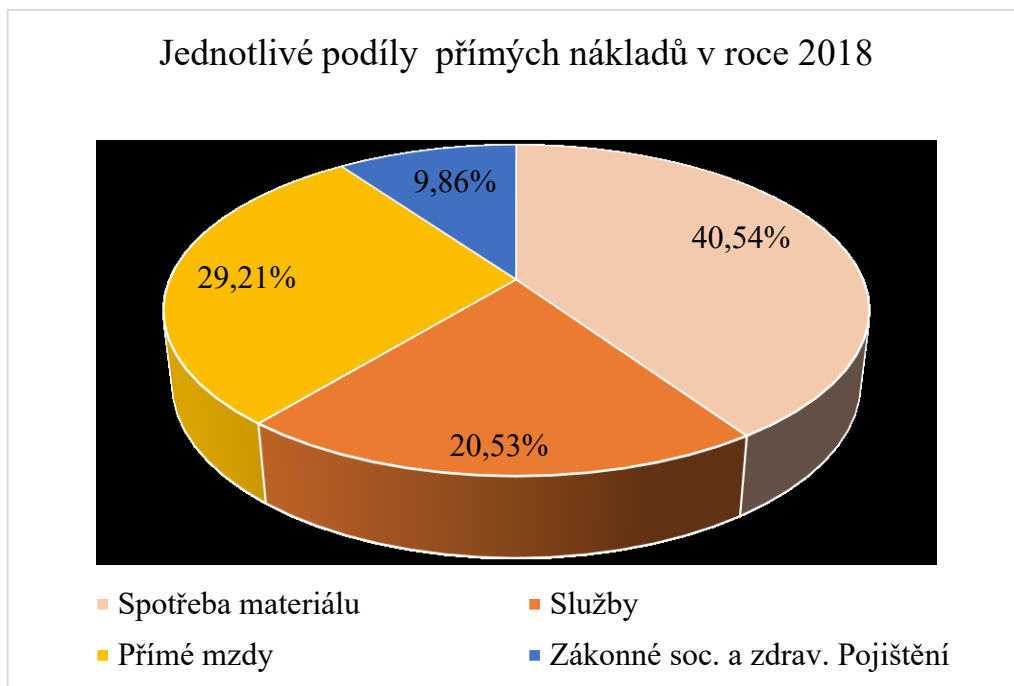
v celých tisících Kč	2018	2019	2020
Spotřeba materiálu	1 957	2 203	1 809
Služby	991	808	1 247
Přímé mzdy	1 410	1 827	2 080
Zákonné soc. a zdrav. Pojištění	476	617	703
Celkové náklady	4 827	5 445	5 836

Celkové přímé náklady zažívaly ve sledovaném období nárůst, zejména na základě nárůstu položek přímé mzdy, zákonné sociální a zdravotní pojištění a spotřeba materiálu. Přímé mzdy vzrostly v roce 2019 o necelých 30 %, a to především proto, že podnik zaměstnal nového zaměstnance. Zákonné sociální a zdravotní pojištění zaměstnanců roste úměrně se mzdovými náklady. Spotřeba materiálu vzrostla z důvodu zvýšení produkce výrobků a polotovarů. Mezi náklady, které se naopak snížily, patří služby. Tato položka zaznamenala propad o 18,47 % v roce 2019, ovšem v dalším období vzrostla asi o 54 %. Závěrem dodejme, že dominantními položkami, které tvoří většinu z celkových přímých nákladů, jsou spotřeba materiálu a přímé mzdy. Dohromady generují téměř 70 % všech nákladů. Zbývající data jsou zpracována v horizontální a vertikální tabulce č. 16.

Tabulka 16 Horizontální a vertikální analýza přímých nákladů
(*vlastní zpracování*)

v celých tisících Kč	2018	2019	2020	19/18	20/19
Spotřeba materiálu	40,54 %	40,46 %	31,00 %	12,57 %	-17,88 %
Služby	20,53 %	14,84 %	21,37 %	-18,47 %	54,33 %
Přímé mzdy	29,21 %	33,55 %	35,64 %	29,57 %	13,85 %
Zákonné soc. a zdrav. Pojištění	9,86 %	11,33 %	12,05 %	29,62 %	13,94 %
Celkem	100 %	100 %	100 %	12,85 %	7,04 %

Jednotlivé podíly přímých nákladů jsou graficky znázorněny na obrázku číslo 10. Z grafu lze vyčíst, že nejnižší podíl tvořilo zákonné sociální a zdravotní pojištění.



Obrázek 10 Podíly přímých nákladů (vlastní zpracování)

7.2.2 Nepřímé náklady

Tabulka č. 17 zobrazuje data o jednotlivých nepřímých nákladech.

Tabulka 17 Nepřímé náklady podniku (vlastní zpracování)

v celých tisících Kč	2018	2019	2020
Spotřeba materiálu	808	879	856
Náklady na energie	331	312	403
Spotřeba služeb	4 674	6 273	6 234
Osobní náklady	1 535	1 867	2 248
Ostatní provozní náklady	840	-144	63
Daně	110	127	90
Odpisy	4 059	3 796	2 465
Finanční náklady	1 194	611	120
Daně z příjmu	322	4	0
Celkové náklady	13 853	13 716	12 476

Celkové nepřímé náklady vykazují za celé sledované období klesající tendenci. V roce 2019 se snížily o 1 % a následně došlo k snížení dokonce o 9 %. Spotřeba služeb zastupuje většinu z celkových nepřímých nákladů. V posledním roce je dokonce tvůrce téměř poloviny všech

těchto nákladů. Podnik využívá značné množství externích pracovníků, kteří se starají o všechny vinice, které společnost vlastní. Jejich práce nevstupuje do přímých nákladů, protože není jasně určeno, na jaké konkrétní vinici pracovali a tím pádem nevíme, k jakému konkrétnímu vínu přispěli svojí prací. S vinicemi také souvisí odpisy, které jsou druhá nejvyšší položka za všechna období. Ovšem každý rok se úměrně snižují. Naopak osobní náklady v každém roce rostou a postupně dohání celkovou hodnotu odpisů. Pokud bude tento trend nadále pokračovat, stanou se osobní náklady druhou nejvyšší zastoupenou položkou. Finanční náklady v roce 2019 klesly téměř o polovinu. V roce 2020 zastupují již nepodstatnou část nákladů. Další položkou je spotřeba materiálu, která zůstává ve všech letech téměř stejná. Nedochází k žádnému extrému. Ostatní provozní náklady procházely výkyvy. V roce 2019 došlo k snížení o 117 %, aby následně opět vzrostly, a to asi o 144 %. K těmto změnám dochází z důvodu, že tato položka obsahuje náklad změna stavu zásob vlastní činnosti. Podnik tedy v průběhu let spotřebovával své vytvořené polotovary a výrobky. Jak již bylo zmíněno v druhovém třídění nákladů, daně z příjmu klesají z důvodu, že podnik negeneruje zisk. Náklady na energie v roce 2019 mírně poklesly a v následujícím období opět vzrostly, a to o necelých 30 %. Zbytek zpracovaných údajů o nepřímých nákladech obsahuje tabulka o horizontálních a vertikálních nákladech nepřímých nákladů č. 18, která se nachází níže.

Tabulka 18 Horizontální a vertikální analýza nepřímých nákladů (*vlastní zpracování*)

v celých tisících Kč	2018	2019	2020	19/18	20/19
Spotřeba materiálu	5,83 %	6,41 %	6,86 %	8,79 %	-2,62 %
Náklady na energie	2,39 %	2,27 %	3,23 %	-5,74 %	29,17 %
Spotřeba služeb	33,74 %	45,73 %	49,97 %	34,21 %	-0,62 %
Osobní náklady	11,08 %	13,61 %	18,02 %	21,63 %	20,41 %
Ostatní provozní náklady	6,05 %	-1,05 %	0,50 %	- 117,14 %	143,75 %
Daně a poplatky	0,79 %	0,93 %	0,72 %	15,45 %	-29,13 %
Odpisy	29,30 %	27,68 %	19,76 %	-6,48 %	-35,06 %
Finanční náklady	8,62 %	4,45 %	0,96 %	-48,83 %	-80,36 %
Daně z příjmu	2,32 %	0,03 %	0,00 %	-98,76 %	-100,00 %
Celkem	100 %	100 %	100 %	-1,07 %	-9,08 %

7.3 Analýza nákladů podle objemu výroby

Tato podkapitola přibližuje rozdělení nákladů v závislosti na objemu výroby. V tabulce č. 19 jsou zaznamenány fixní a variabilní náklady. Údaje použité v následujících tabulkách byly vytvořeny podle interní dokumentace společnosti.

Tabulka 19 Variabilní a fixní náklady společnosti
(vlastní zpracování)

v celých tisících Kč	2018	2019	2020
Variabilní náklady	5 081	5 669	5 727
Fixní náklady	13 599	13 492	12 585
Celkem	18 680	19 161	18 312

Následující tabulka č. 20 zobrazuje horizontální a vertikální analýzu variabilních a fixních nákladů. Ve všech sledovaných letech variabilní náklady rostly. V roce 2019 o 11,57 %. Naopak fixní náklady mají klesající tendenci. Celkové náklady díky tomu klesly o 4,43 % v roce 2020. Fixní náklady převažují nad variabilními náklady ve všech obdobích.

Tabulka 20 Horizontální a vertikální analýza variabilních a fixních nákladů
(vlastní zpracování)

v celých tisících Kč	2018	2019	2020	19/18	20/19
Variabilní náklady	27 %	30 %	31 %	11,57 %	1,02 %
Fixní náklady	73 %	70 %	69 %	- 0,79 %	- 6,72 %
Celkem	100 %	100 %	100 %	2,57 %	-4,43 %

7.3.1 Variabilní náklady

V tabulce č. 21 dochází k rozčlenění jednotlivých variabilních nákladů. Skládá se celkově ze čtyř nákladových položek.

Tabulka 21 Variabilní náklady podniku (vlastní zpracování)

v celých tisících Kč	2018	2019	2020
Spotřeba materiálu	1998	2 323	1 863

Spotřeba energie	214	194	234
Spotřeba služeb	998	1 152	1 476
Přímé mzdy	1 875	2 030	2 157
Celkové náklady	5 081	5 669	5 727

Celkové variabilní náklady mají rostoucí tendenci ve všech obdobích. V roce 2019 vzrostly dokonce asi o 12 %. Variabilní náklady jsou převážně od roku 2020 tvořeny položkou přímé mzdy. Tento náklad roste ve všech letech a jeho podíl na všech variabilních nákladech je asi 38 %. Dalším trvale rostoucím nákladem je spotřeba služeb, do kterých se například promítá náklad lahvování vína. Tento náklad v roce 2020 vzrostl asi o 28 %. Jedinou položkou, která zaznamenala výkyv, je spotřeba energie. V roce 2019 došlo na její snížení o 9 % a v dalším roce již opět vzrostla. Variabilní náklady jsou velice blízké nákladům přímým, proto lze nalézt vzájemné podobnosti mezi těmito náklady. Další údaje o variabilních nákladech jsou v horizontální a vertikální analýze v tabulce č. 22 níže.

Tabulka 22 Horizontální a vertikální analýza variabilních nákladů
(vlastní zpracování)

v celých tisících Kč	2018	2019	2020	19/18	20/19
Spotřeba materiálu	39,32 %	40,98 %	32,53 %	16,27 %	-19,80 %
Spotřeba energie	4,21 %	3,42 %	4,09 %	-9,35 %	20,62 %
Spotřeba služeb	19,64 %	20,32 %	25,77 %	15,43 %	28,13 %
Přímé mzdy	36,90 %	35,62 %	37,66 %	8,27 %	6,26 %
Celkové náklady	100 %	100 %	100 %	11,57 %	1,02 %

7.3.2 Fixní náklady

Následující podkapitola analyzuje fixní náklady podniku, které jsou zaznamenány v tabulce č. 23.

Tabulka 23 Fixní náklady společnosti (vlastní zpracování)

v celých tisících Kč	2018	2019	2020
Spotřeba materiálu	747	751	810
Spotřeba energie	116	118	159
Služby	4 667	5 929	6 005
Osobní náklady	1 560	2 281	2 874

Daně a poplatky	110	127	90
Odpisy	4 059	3 809	2 460
Ostatní provozní náklady	843	-134	69
Finanční náklady	1 194	611	120
Daně z příjmu	322	4	0
Celkové náklady	13 599	13 492	12 585

Celkové fixní náklady se v průběhu let snižují. Snížení opět způsobují položky finanční náklady, ostatní provozní náklady a odpisy. Hlavní položkou celkových fixních nákladů tvoří služby, které v roce 2020 dosahují přes 47 %. Osobní náklady rostou každý rok a v roce 2020 dosahovaly skoro 23 % z celkových fixních nákladů. Všechny další údaje o horizontální a vertikální analýze fixních nákladů jsou v tabulce č. 24 níže.

Tabulka 24 Horizontální a vertikální analýza fixních nákladů (*vlastní zpracování*)

v celých tisících Kč	2018	2019	2020	19/18	20/19
Spotřeba materiálu	5,49 %	5,57 %	6,44 %	0,54 %	7,86 %
Spotřeba energie	0,85 %	0,87 %	1,26 %	1,72 %	34,75 %
Služby	34,32 %	43,94 %	47,72 %	27,04 %	1,28 %
Osobní náklady	11,47 %	16,91 %	22,84 %	46,22 %	26,00 %
Daně a poplatky	0,81 %	0,94 %	0,72 %	15,45 %	-29,13 %
Odpisy	29,85 %	28,23 %	19,55 %	-6,16 %	-35,42 %
Ostatní provozní náklady	6,20 %	-0,99 %	0,55 %	-115,90 %	151,49 %
Finanční náklady	8,78 %	4,53 %	0,95 %	-48,83 %	-80,36 %
Daně z příjmu	2,37 %	0,03 %	0,00 %	-98,76 %	-100,00 %
Celkové náklady	100 %	100 %	100 %	-0,79 %	-6,72 %

8 MODELOVÁNÍ NÁKLADŮ

Poznatky z předešlé kapitoly byly využity při sestavování nákladových funkcí a následném výpočtu bodu zvratu. Závěrečnou částí této kapitoly představuje výpočet provozní páky, která má rovněž úzkou vazbu na náklady podniku.

8.1 Klasifikační analýza

První metodou modelování nákladových funkcí je klasifikační analýza.

K sestavování klasifikační analýzy se využívají variabilní a fixní náklady. Hodnoty, které tabulka č. 25 obsahuje, se dosadily z předešlých tabulek. Jelikož podnik vyrábí různé druhy vín, je potřeba využívat globální nákladovou funkci. K sestavení výpočtů je tedy zapotřebí haléřového ukazatele. Ten lze získat poměrem variabilních nákladů a celkových tržeb společnosti.

Tabulka 25 Klasifikační analýza (*vlastní zpracování*)

Položka v Kč	2018	2019	2020
Variabilní náklady	5 081 000	5 669 000	5 727 000
Fixní náklady	13 599 000	13 492 000	12 585 000
Celkové výnosy	18 391 000	18 112 000	17 206 000
Haléřový ukazatel	0,28	0,31	0,33

Sestavené nákladové funkce za jednotlivá sledovaná období:

$$N_{2018} = 13\,599\,000 + 0,28 * Q$$

$$N_{2019} = 13\,492\,000 + 0,31 * Q$$

$$N_{2020} = 12\,585\,000 + 0,33 * Q$$

Ze sestavených funkcí lze vypožorovat, že haléřový ukazatel má stoupající tendenci za sledované období. Ovlivňuje jej neustálý nárůst variabilních nákladů a zároveň i neustálý propad celkových tržeb za jednotlivá období.

Metoda dvou období se neukázala být pro podnik vhodná z důvodu sezónnosti jeho produkce, neboť podnik nevytváří své výrobky každý měsíc. Jednotlivé druhy vína mohou zrát i celý rok v nerezových tancích, než dojde na závěrečné lahvování, a tedy i vytvoření výrobku. Proto metoda, která sleduje období s nejnižším a nejvyšším objemem výroby, například za rok, nemohla být vytvořena.

8.2 Analýza bodu zvratu

Na analýzu nákladů navazuje výpočet bodu zvratu, který je pro společnost velice důležitý, neboť určuje objem produkce, kdy společnost pokryje vynaložené náklady tržbami. Podnik vyrábí a prodává více druhů vína, u kterých se liší cena. Je tedy nutné použití globální nákladovou funkci, jejíž součástí je tzv. haléřový ukazatel. Všechna vstupní data potřebná pro výpočet bodu zvratu byla již využita v předešlé kapitole analýza nákladů. Níže je vypočítán haléřový ukazatel a bod zvratu pro rok 2018, který vychází v peněžních jednotkách:

$$h = \frac{VN}{T} = \frac{5\,081\,000}{18\,391\,000} = 0,27627644$$

$$BZ = \frac{FN}{1-h} = \frac{13\,599\,000}{1-0,27627644} = 18\,790\,324 \text{ Kč}$$

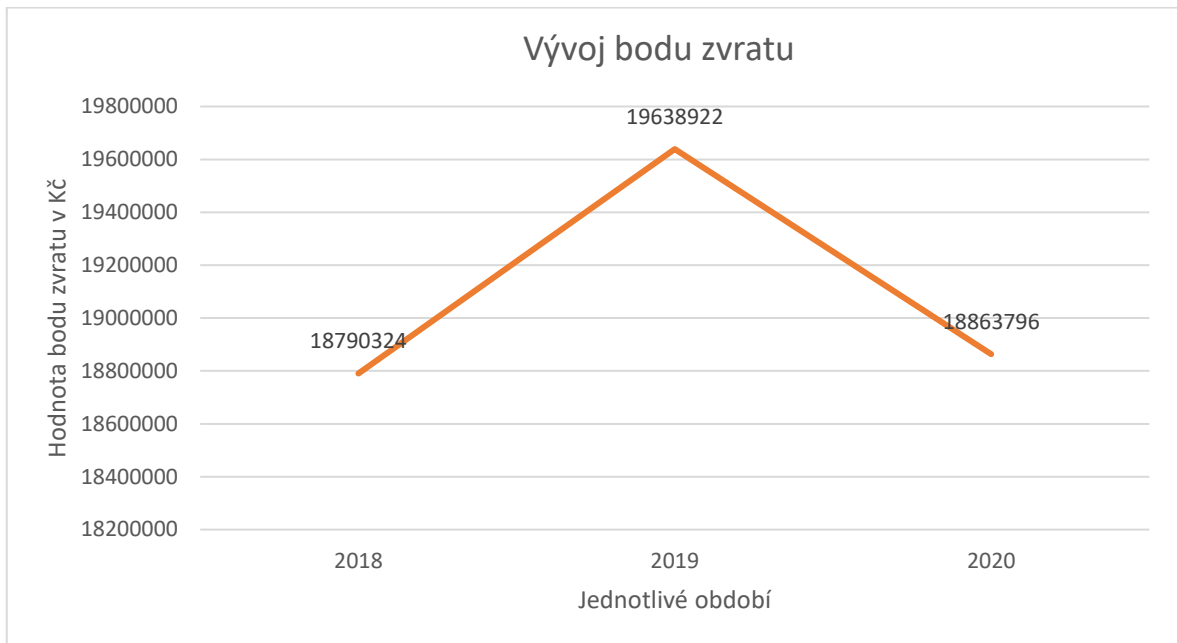
V následující tabulce jsou zobrazeny data jednotlivých let, výpočty haléřového ukazatele a výpočty bodu zvratu:

Tabulka 26 Data pro výpočet bodu zvratu (*vlastní zpracování*)

Položky (v Kč)	2018	2019	2020
Celkové výnosy	18 391 000	18 112 000	17 206 000
Variabilní náklady	5 081 000	5 669 000	5 727 000
Fixní náklady	13 599 000	13 492 000	12 585 000
Haléřový ukazatel	0,27627644	0,312996908	0,332849006
Bod zvratu	18 790 324	19 638 922	18 863 796

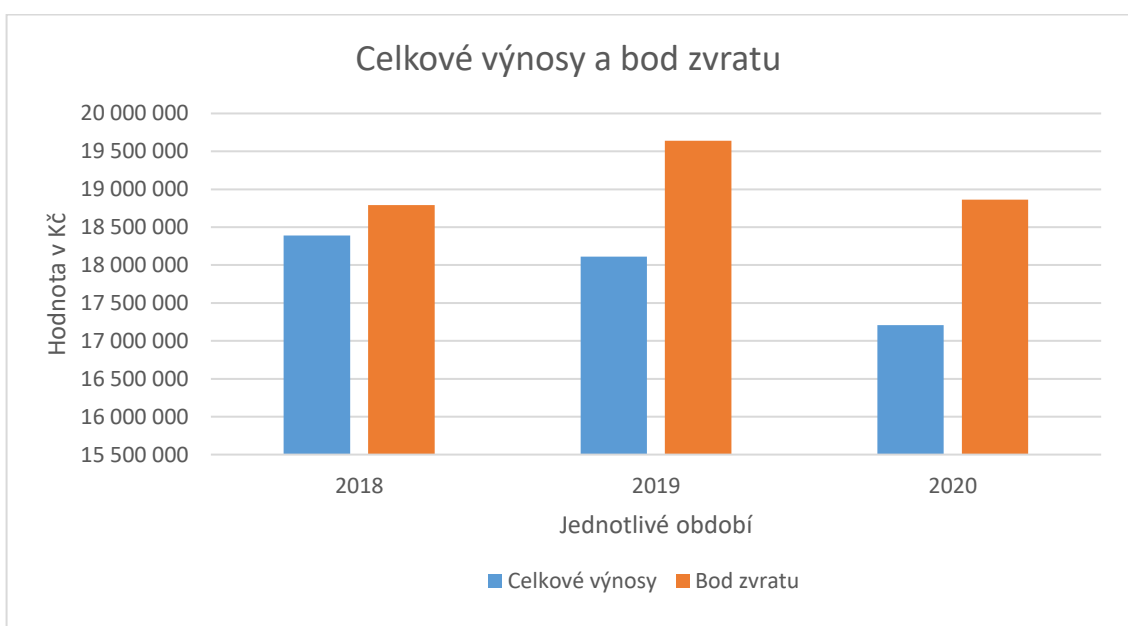
Již při prvním pohledu na tabulku lze říci, že podnik nedosáhl bodu zvratu ani v jednom roce sledovaného období. Nejblíže se k němu přiblížil v roce 2018, a to z důvodu nejvyšších tržeb. V následujícím období došlo k nárůstu variabilních nákladů, což mělo značný vliv na výši bodu zvratu. Fixní náklady se spíše snižují.

Graf (obrázek č. 11) znázorňuje prudké zvýšení hodnoty bodu zvratu. V roce 2020 opět došlo ke snížení bodu zvratu téměř na původní výši z roku 2018. Příčinou je snížení fixních nákladů. Ovšem zároveň se snížily tržby podniku.



Obrázek 11 Graf bodu zvratu (vlastní zpracování)

Následující graf (obrázek č. 12) zobrazuje porovnání celkových výnosů a jednotlivý bod zvratu za sledované období. Podnik se nejbližší k bodu zvratu dostal v roce 2018. Jeho výnosy zde byly nejvyšší.



Obrázek 12 Celkové výnosy a bod zvratu (vlastní zpracování)

Jak již bylo uvedeno, společnost se nacházela ve ztrátě ve všech letech sledovaného období. Ztráta v roce 2018 dělala téměř – 400 000 Kč. V roce 2019 se ještě více prohloubila a to na – 1 526 922 Kč. V následujícím období byla ztráta téměř stejný jako v roku předtím a to - 1 657 796. Je tedy jasné, že společnost se pohybuje v dosti nebezpečných číslech pro její existenci.

8.3 Provozní páka

Provozní páka udává poměr fixních nákladů a celkových nákladů společnosti. V níže uvedené tabulce č. 26 jsou vypočítány jednotlivé provozní páky za sledované období. V tabulce jsou vypočítané také stupně provozní páky.

Níže je proveden výpočet provozní páky za rok 2018.

$$\text{Provozní Páka} = \frac{\text{Fixní náklady}}{\text{Celkové náklady}} = \frac{13\,599\,000}{18\,680\,000} * 100 = 73 \%$$

Pro vzorový výpočet stupně provozní páky byl využit přelom let 2018/2019.

$$\text{Stupeň provozní páky} = \frac{\frac{Z_1 - Z_0}{Z_0}}{\frac{T_1 - T_0}{T_0}} = \frac{\frac{-1062 - (-)289}{-289}}{\frac{18\,112\,000 - 18\,391\,000}{18\,391\,000}} = -176,31$$

Tabulka 27 Provozní páka (vlastní zpracování)

V celých tisících Kč	2018	2019	2020
Bod zvratu	18 790 324	19 368 922	18 863 796
Fixní náklady	13 599 000	13 492 000	12 585 000
Celkové náklady	18 680 000	19 161 000	18 312 000
Provozní páka	73 %	70 %	69 %
Výsledek hospodaření	-289	-1 062	-1 093
Celkové tržby	18 391 000	18 112 000	17 206 000
Stupeň provozní páky	-----	-176,31	-0,58

Společnost dosahuje ve všech sledovaných letech poměrně vysoké provozní páky. V roce 2018 měl podnik nejvyšší provozní páku. Za sledované období dochází k jejímu snižování. Ovšem ani v jednom roce neklesla pod 50 %. Může za to značně vysoký podíl fixních nákladů na celkových nákladech. Stupeň provozní páky v roce 2018 není určen, protože rok

2017 není předmětem analyzovaného období. V dalších letech byl stupeň v záporných hodnotách, tudíž nemůžeme dané výsledky bohužel dále interpretovat.

Zjištěné výsledky na první pohled vzbuzují obavy týkající se stability firmy v krizových obdobích. Nicméně, vzhledem ke specifickým produkce sledované společnosti nemusí být tato obava zcela na místě. Jak totiž potvrdily rozhovory se zástupci společnosti, jednotlivé vlny pandemie Covid-19 nezpůsobily v rámci hospodaření podniku zásadní odchylky.

9 NÁMĚTY A DOPORUČENÍ

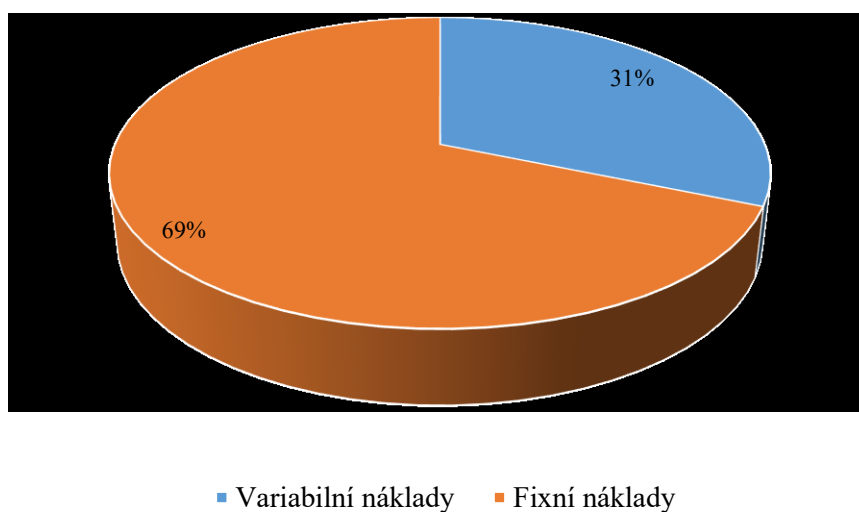
Na základě zpracované analýzy v praktické části byla podniku navržena tato opatření související s řízením nákladů.

Při analýze majetkové a finanční struktury bylo zjištěno, že podnik v roce 2018 využíval značně agresivní strategii financování, protože většina zdrojů pocházela z cizího kapitálu. To se ovšem v dalším roce změnilo. Cizí zdroje jsou vždy levnější než vlastní zdroje. Doporučoval bych tedy podniku se opět o něco více zadlužit. Tyto peníze by mohl podnik využít na investování do lahvací linky nebo na nákup vlastního sklepa, který si do teď dlouhodobě pronajímá. Tím by došlo ke snížení nákladů na služby, jež dle druhového třídění nákladů tvoří jejich největší část.

Podle analýzy přímých a nepřímých nákladů tvoří většinu přímých služeb již zmíněné lahování. Další přímé náklady pravděpodobně nelze více snížit, protože jsou zastoupeny převážně přímými náklady na výrobu a mzdovými položkami. Pokud by došlo k jejich snížení, hrozila by degradace vlastností jednotlivých produktů, a to by pro vinařství, které si zakládá na poctivosti značky, mohlo mít vážný dopad. U nepřímých nákladů dominují prostředky vložené na reklamu a propagaci. Tento náklad tvořil 1/6 celkových služeb. Je na jeho zástupcích, zda takovou částku na marketing vyhodnotí jako přínosnou, hlavně při zamyšlení, že se celkové výnosy za sledované období spíše snižovaly. Tudiž nelze s jistotou říct, zda má zvyšování tohoto nákladu správný efekt. Samozřejmě je potřeba brát v potaz období COVIDU-19, ovšem společnost nebyla díky prodeji přes internetové stránky zasažena tolik.

V průběhu tvorby klasifikace nákladů podle vztahu k objemu výroby byly zjištěny vysoké fixní náklady. Jejich podíl na celkových nákladech je okolo 2/3. Poměr nákladů přibližuje graf č. 13.

Poměr variabilních a fixních nákladů v roce 2020

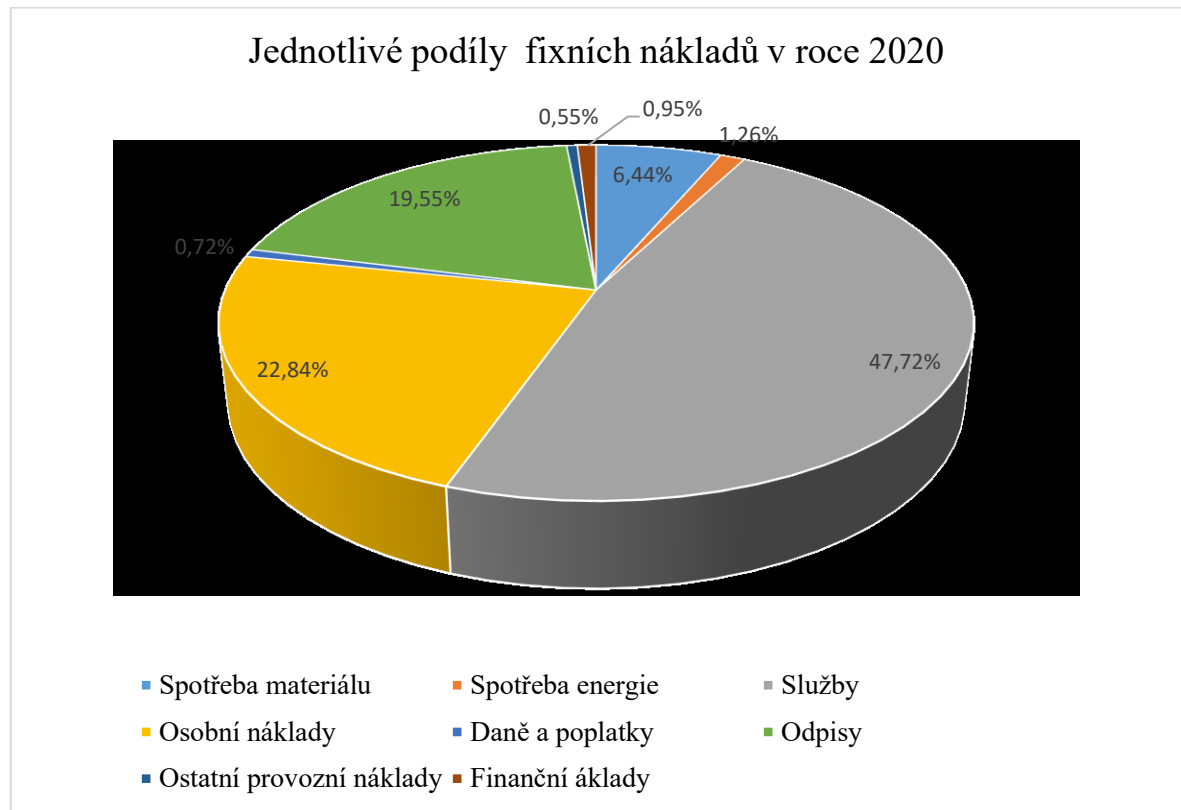


Obrázek 13 Poměr variabilních a fixních nákladů (*vlastní zpracování*)

Nutno ovšem poznamenat, že značnou část fixních nákladů tvoří odpisy. Z toho lze usoudit, že podnik se snaží neustále investovat do vinic a v budoucnu z nich dobře finančně těžit. Odpisy tedy podnik zásadním způsobem nezatěžují, spíše nám uměle snižují hospodářský výsledek a tím pádem slouží jako daňový štít společnosti. S tím ovšem souvisí, že podnik při vysokých fixních nákladech musí pracovat s vysokou provozní pákou, jež byla vypočítána v předchozí kapitole. Společnost potřebuje prodat značné množství svých produktů, aby tuto páku překonala. Potřebné celkové tržby přibližuje bod zvratu v předcházející kapitole. Vlivem zmíněných faktorů není pro společnost jednoduché, aby začala generovat zisk. Měla by se snažit tyto náklady snížit. Dle proběhlé analýzy lze vidět, že se podnik snaží fixní náklady co nejvíce eliminovat, ale prozatím se soustředil pouze na snižování úroků. Nejvíce zastoupená položka nákladů jsou služby. Ty zaznamenávají každý rok nárůst. Ve velkém měřítku je původcem těchto nákladů práce externích pracovníků. Podnik by mohl například dočasně nabídnout k pronájmu část vinice, čímž by omezil značně své náklady, neboť by mu odpadla část činností souvisejících s obhospodařováním dané parcely. Společnost navíc každý rok prodává část úrody, protože nezvládá zpracovávat

všechny hrozny na své produkty. Tyto výnosy z hroznů by nahradily výnosy z pronájmu parcely.

Jednotlivé podíly na fixních nákladech jsou zobrazeny v grafu číslo 14 níže.



Obrázek 14 Jednotlivé podíly na fixních nákladech (*vlastní zpracování*)

ZÁVĚR

Hlavním cílem této práce bylo analyzování nákladů společnosti Reisten s.r.o. za sledované období 2018-2020, identifikování problematických aspektů vývoje nákladů a návrh doporučení k jejich nápravě. K dosažení jednotlivých údajů byly využity interní dokumenty podniku a jednotlivé výkazy. Celá práce byla rozdělena na dvě části - teoretickou část a praktickou.

Teoretická část zpracovává informace o rozdělení nákladů, modelování nákladů a využití bodu zvratu. Smyslem vytvoření teoretické části je především napomáhání k zpracování jednotlivých nákladů v části praktické.

Praktická část se prvotně zaměřuje na seznámení s vybraným podnikem a sepsání jeho obecného popisu. Analyzuje se zde také majetková a kapitálová struktura společnosti. Dále dochází k výpočtu cash flow a ohlédnutí za jednotlivými hospodářskými výsledky za jednotlivá období.

Následně dochází k roztřídění nákladů dle jednotlivých pohledů na ně. A to zejména na náklady podle druhu, dle kalkulačního členění a také podle objemu výroby. U všech zmiňovaných dochází k využití vertikální a horizontální analýzy.

Další kapitola se zabývá modelováním nákladů. Zde byla sestavena pouze jedna nákladová funkce, a to metodou klasifikační analýzy. Metoda dvou období se neukázala být pro podnik vhodná z důvodu sezónnosti produkce, neboť podnik nevytváří své výrobky každý měsíc. Proto nemohla být využita. Jednotlivé produkty se zpracovávají i jeden celý rok, než dojde k jejich vytvoření. Regresní a korelační analýza nebyla vytvořena z důvodu splnění omezeného rozsahu bakalářské práce. Dále došlo na vytvoření bodu zvratu. Ten byl vytvořen především k zjištění, kolik musí podnik vyrobit výrobků, aby nebyl ztrátový. A na závěr byla vypočítána provozní páka jednotlivě pro každý sledovaný rok.

Na závěr je doporučeno podniku několik opatření pro zlepšení, jako je například snížení nákladů služby tím, že část vinic podnik pronajme. Výběr jednotlivých nástrojů nákladových analýz a jejich provedení byly ovlivněny specifickým charakterem sledovaného podniku. Vzhledem k sezónnosti jeho produkce proto některé techniky vůbec nemohly být využity (např. metoda dvou období). Nicméně, lze se domnívat, že provedené analýzy byly dostatečné pro naplnění stanového cíle práce. Největším přínosem pro mě bylo nahlédnutí, jak vinařství funguje a jaké náklady tento specificky zaměřený podnik může generovat.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

DRURY, Colin, 2018. *Management and cost accounting*. 10th edition. Australia: Cengage Learning, 842 s. ISBN 978-1-4737-4887-3.

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ, Jaroslav WAGNER a Petr PETERA, 2019. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 414 s. ISBN 978-80-7598-486-9.

HRADECKÝ, Mojmir, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA, 2008. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada Publishing, 259 s. Účetnictví a daně. ISBN 9788024724713.

ŠTEKER, Karel, 2020. *Finanční účetnictví* [online]. Praha: Vysoká škola ekonomie a managementu. ISBN 978-80-88330-25-7.

KRÁL, Bohumil, 2018. *Manažerské účetnictví*, 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press, 791 s. ISBN 978-80-7261-568-1.

LANDA, Martin, 2014. *Podnikové účetnictví*. Ostrava: Key Publishing, 318 s. Ekonomie. ISBN 9788074182198.

LAZAR, Jaromír, 2012. *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada, 271 s. Účetnictví a daně. ISBN 9788024741338.

MÁČE, Miroslav, 2020. *Účetnictví, analýza a řízení financí*. Brno: Václav Klemm – Vydavatelství a nakladatelství, 703 s. ISBN 978-80-87713-20-4.

MARTINOVIČOVÁ, Dana, Miloš KONEČNÝ a Jan VAVŘINA, 2019. *Úvod do podnikové ekonomiky*. 2., aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing, 220 s. Expert. ISBN 978-80-271-2034-5.

NOVÁK, Petr, 2018. *Chování nákladů ve výrobních firmách z pohledu jejich variability*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 141 s. ISBN 9788074547737.

PETŘÍK, Tomáš, 2009. *Ekonomické a finanční řízení firmy: manažerské účetnictví v praxi*. 2., výrazně rozš. a aktualiz. vyd. Praha: Grada, 735 s. ISBN 9788024730240.

POPESKO, Boris a Šárka PAPADAKI, 2016. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 263 s. ISBN 978-80-247-5773-5.

SEDLÁČEK, Jaroslav, 2016. *Základy finančního účetnictví*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 191 s. ISBN 9788073806125.

SCHOLLEOVÁ, Hana, 2017. *Ekonomické a finanční řízení pro neekonomy*. 3., aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing, 271 s. Expert. ISBN 9788027104130.

SVOZILOVÁ, Alena, 2011. *Zlepšování podnikových procesů*. Praha: Grada, 223 s. Expert. ISBN 9788024739380.

SYNEK, Miloslav, Heřman KOPKÁNĚ a Markéta KUBÁLKOVÁ, 2009. *Manažerské výpočty a ekonomická analýza*. V Praze: C.H. Beck, xviii, 301 s. Beckova edice ekonomie. ISBN 9788074001543.

SYNEK, Miloslav, 2011. *Manažerská ekonomika*. 5., aktualizované a doplněné vydání. Praha: Grada, 471 s. Expert. ISBN 978-80-247-3494-1.

TAUŠL PROCHÁZKOVÁ, Petra a Eva JELÍNKOVÁ, 2018. *Podniková ekonomika – klíčové oblasti*. Praha: Grada Publishing, 255 s. Expert. ISBN 9788027106899.

WAGNER, Jaroslav, 2009. *Měření výkonnosti: jak měřit, vyhodnocovat a využívat informace o podnikové výkonnosti*. Praha: Grada, 248 s. Prosperita firmy. ISBN 9788024729244.

Ostatní zdroje:

Interní materiály společnosti

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

b	Variabilní náklady
FN	Fixní náklady
h	Haléřový ukazatel
N	Celkové náklady
n	Počet sledovaných období
p	Cena za jednotku (Kč)
Q	Objem produkce
Qbz	Vyrobené množství nutné pro dosažení bodu zvratu
T	Celkové tržby
u	Příspěvek na úhradu
VN	Celkové variabilní náklady
vn	Variabilní náklady na jednotku produkce
X	Objem výroby
Y	Náklady
Z	Zisk

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1 Pojetí nákladů (Popesko, Papadaki, 2016, s. 28)	17
Obrázek 2 Průběh variabilní a fixních nákladů (Popesko, Papadaki, 2016, s. 39).....	22
Obrázek 3 Průměrné variabilní a fixní náklady (Popesko, Papadaki, 2016, s. 39).....	23
Obrázek 4 Průběh celkový nákladů (Synek a kol., 2011, s. 91)	27
Obrázek 5 Dlouhodobá nákladová funkce tvaru U (Synek a kol., 2011, s. 92).....	27
Obrázek 6 Bodový diagram (Synek a kol., 2011, s. 97)	29
Obrázek 7 Grafické znázornění bodu zvratu (Taušl Procházková, Jelínková, 2017, s. 50)	33
Obrázek 8 Graf výsledku hospodaření po zdanění (<i>vlastní zpracování</i>)	44
Obrázek 9 Graf poměru přímých a nepřímých nákladů v roce 2020 (<i>vlastní zpracování</i>)	48
Obrázek 10 Podíly přímých nákladů (<i>vlastní zpracování</i>)	50
Obrázek 11 Graf bodu zvratu (<i>vlastní zpracování</i>)	57
Obrázek 12 Celkové výnosy a bod zvratu (<i>vlastní zpracování</i>)	57
Obrázek 13 Poměr variabilních a fixních nákladů (<i>vlastní zpracování</i>)	61
Obrázek 14 Jednotlivé podíly na fixních nákladech (<i>vlastní zpracování</i>).....	62

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1 Počet zaměstnanců (<i>vlastní zpracování</i>).....	38
Tabulka 2 Aktiva podniku (<i>vlastní zpracování</i>)	40
Tabulka 3 Horizontální a vertikální analýza aktiv podniku (<i>vlastní zpracování</i>).....	41
Tabulka 4 Pasiva podniku (<i>vlastní zpracování</i>).....	41
Tabulka 5 Horizontální a vertikální analýza pasiv podniku (<i>vlastní zpracování</i>)	42
Tabulka 6 Hospodářské výsledky za jednotlivé období (<i>vlastní zpracování</i>)	43
Tabulka 7 Cash flow z provozní činnosti (<i>vlastní zpracování</i>)	44
Tabulka 8 Cash flow z investiční činnosti (<i>vlastní zpracování</i>).....	45
Tabulka 9 Cash flow z finanční činnosti (<i>vlastní zpracování</i>)	45
Tabulka 10 Cash flow podniku (<i>vlastní zpracování</i>).....	45
Tabulka 11 Náklady dle druhu (<i>vlastní zpracování</i>)	46
Tabulka 12 Horizontální a vertikální analýza nákladů podle druhu (<i>vlastní zpracování</i>) ..	47
Tabulka 13 Kalkulační členění nákladů v podniku (<i>vlastní zpracování</i>)	47
Tabulka 14 Vertikální a horizontální přímých a nepřímých nákladů (<i>vlastní zpracování</i>)	48
Tabulka 15 Přímé náklady podniku (<i>vlastní zpracování</i>).....	49
Tabulka 16 Horizontální a vertikální analýza přímých nákladů (<i>vlastní zpracování</i>).....	49
Tabulka 17 Nepřímé náklady podniku (<i>vlastní zpracování</i>)	50
Tabulka 18 Horizontální a vertikální analýza nepřímých nákladů (<i>vlastní zpracování</i>)	51
Tabulka 19 Variabilní a fixní náklady společnosti (<i>vlastní zpracování</i>)	52
Tabulka 20 Horizontální a vertikální analýza variabilních a fixních nákladů (<i>vlastní zpracování</i>)	52
Tabulka 21 Variabilní náklady podniku (<i>vlastní zpracování</i>)	52
Tabulka 22 Horizontální a vertikální analýza variabilních nákladů (<i>vlastní zpracování</i>) ..	53
Tabulka 23 Fixní náklady společnosti (<i>vlastní zpracování</i>)	53
Tabulka 24 Horizontální a vertikální analýza fixních nákladů (<i>vlastní zpracování</i>).....	54
Tabulka 25 Klasifikační analýza (<i>vlastní zpracování</i>)	55
Tabulka 26 Data pro výpočet bodu zvratu (<i>vlastní zpracování</i>).....	56
Tabulka 27 Provozní páka (<i>vlastní zpracování</i>)	58

