

Analýza nákladů ve vybrané společnosti

Martin Raška

Bakalářská práce
2018

 Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav podnikové ekonomiky

akademický rok: 2017/2018

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Martin Raška**
Osobní číslo: **M14219**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Management a ekonomika**
Forma studia: **prezenční**

Téma práce: **Analýza nákladů ve vybrané společnosti**

Zásady pro vypracování:

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Provedte kritický rozbor literárních pramenů a zpracujte teoretické poznatky z oblasti podnikových nákladů a jejich řízení.

II. Praktická část

- Charakterizujte vybranou společnost.
- Analyzujte současnou strukturu nákladů v uvedené společnosti.
- Na základě provedené analýzy navrhnete doporučení týkající se řízení nákladů.

Závěr



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

Seznam odborné literatury:


DRURY, Colin. Management and cost accounting. Ninth edition. Andover: Cengage Learning, 2015, 816 s. ISBN 978-1-4080-9393-1.
FIBÍROVÁ, Jana. Manažerské účetnictví: nástroje a metody. 2., aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015, 404 s. ISBN 978-80-7478-743-0.
HRADECKÝ, Mojmir, Jiří LANČA a Ladislav ŠÍŠKA. Manažerské účetnictví. 1. vyd. Praha: Grada, 2008, 259 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
KRÁL, Bohumil. Manažerské účetnictví. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
POPEŠKO, Boris a Šárka PAPADAKI. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada, 2016, 264 s. ISBN 978-80-247-5773-5.

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Šárka Papadaki, Ph.D.
Ústav podnikové ekonomiky
Datum zadání bakalářské práce: 15. prosince 2017
Termín odevzdání bakalářské práce: 14. května 2018

Ve Zlíně dne 15. prosince 2017


doc. Ing. David Tuček, Ph.D.
děkan




Ing. Petr Novák, Ph.D.
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové/bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že diplomová/bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk diplomové/bakalářské práce bude uložen na elektronickém nosiči v příruční knihovně Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byl/a jsem seznámen/a s tím, že na moji diplomovou/bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 2 a 3 autorského zákona mohu užít své dílo – diplomovou/bakalářskou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen 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 10. 5. 2018


.....
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Bakalářská práce je zaměřená na analýzu nákladů ve vybrané společnosti. Bakalářská práce je rozdělena do dvou částí, praktické a teoretické.

Teoretická část představuje literární rešerši, na základě které byly získány potřebné znalosti k provedení nákladové analýzy. Teoretická část vysvětluje základní pojmy, členění nákladů dle různých kritérií a modelování nákladů. Získané znalosti jsou následně použity v praktické části.

V praktické části bude představena vybraná společnost a poté bude provedena analýza nákladů za sledované období. Náklady byly rozděleny podle druhového členění a podle závislosti na objemu výroby. Následně byl stanoven bod zvratu, nákladová funkce a provozní páka. V poslední části jsou uvedeny doporučení pro společnost na základě zjištěných skutečností.

Klíčová slova: náklady, variabilní náklady, fixní náklady, bod zvratu, nákladová funkce, provozní páka

ABSTRACT

Bachelor thesis is focused on the analysis of cost in selecte company. The bachelor thesis is diveided into two parts, practical and theoretical.

The theoretical part is a literary research on the basis of which the necessary knowledge was obtained for the cost analysis. The theoretical part explains basic concepts, cost breakdown according to various criteria and cost modeling. The acquired knowledge is subsequently used in the practical part.

In the practical part, the selected company will be presented and then the cost analysis will be carried out over the monitored period. Costs were devided acording to types and depending on the volume of production. Subsequently, a break even point,contribudtion margin and operating leverage were determined. The final part containd recommendations for the company based on the fact.

Keywords: Cost Analysis, Fixed Costs, Variable Costs, Contribution Margin, Break Even Point, Operating Leverage

Nejdříve bych chtěl poděkovat vedoucí Ing. Šárce Papadaki, Ph.D. za odborné vedení mé práce, poskytnuté rady a vstřícný přístup.

Dále chci poděkovat ekonomickému řediteli firmy HYDRAP spol. s r.o. Ing. Jaroslavu Doleželovi za poskytnutí podkladů nezbytných pro zpracování této bakalářské práce. Také děkuji ekonomickému úseku společnosti za informace k tématu.

V neposlední řadě patří obrovské poděkování mé rodině za trpělivost, důvěru a podporu, kterou mi poskytla.

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 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ	12
1.1 PŘÍJMY A VÝDAJE	12
1.2 NÁKLADY A VÝNOSY.....	12
1.3 VÝKAZ ZISKU A ZTRÁT	13
2 DEFINICE NÁKLADŮ	14
2.1 FINANČNÍ POJETÍ NÁKLADŮ	14
2.2 HODNOTOVÉ POJETÍ NÁKLADŮ	15
2.3 EKONOMICKÉ POJETÍ NÁKLADŮ.....	16
3 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	17
3.1 DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	17
3.2 ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	18
3.2.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu řízení.....	18
3.2.2 Náklady jednicové a režijní.....	19
3.3 KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	20
3.3.1 Náklady přímé	20
3.3.2 Náklady nepřímé	20
3.4 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ VE VZTAHU K OBJEMU PRODUKCE	20
3.4.1 Variabilní náklady	21
3.4.2 Fixní náklady.....	22
3.5 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ Z HLEDISKA POTŘEB ROZHODOVÁNÍ.....	22
3.5.1 Relevantní a irelevantní náklady	22
3.5.2 Oportunitní náklady	23
3.5.3 Utopené náklady.....	23
4 MODELOVÁNÍ NÁKLADŮ	24
4.1 BOD ZVRATU	24
4.1.1 Bezpečnostní podnikatelská rezerva	26
4.1.2 Kritické využití výrobní kapacity.....	26
4.2 NÁKLADOVÉ FUNKCE	27
4.2.1 Krátkodobá nákladová funkce.....	27
4.2.2 Dlouhodobá nákladová funkce.....	28
4.2.3 Stanovení nákladových funkcí	28
4.2.4 Metody stanovení nákladových funkcí	29
4.3 PROVOZNÍ PÁKA	32
5 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI	34
II PRAKTICKÁ ČÁST	35
6 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI	36

6.1	ZÁKLADNÍ ÚDAJE	36
6.2	SORTIMENT ZBOŽÍ A VÝROBKŮ.....	37
6.3	MAJETKOVÁ A FINANČNÍ STRUKTURA	37
6.3.1	Majetková struktura	38
6.3.2	Finanční struktura.....	39
6.4	HOSPODAŘENÍ PODNIKU	40
7	ANALÝZA NÁKLADŮ	41
7.1	ANALÝZA NÁKLADŮ DLE DRUHOVÉHO ČLENĚNÍ	41
7.1.1	Horizontální a vertikální analýza druhových nákladů	44
7.2	ANALÝZA NÁKLADŮ V ZÁVISLOSTI NA OBJEMU VÝROBY	47
7.2.1	Variabilní náklady	48
7.2.2	Fixní náklady.....	50
8	MODELOVÁNÍ NÁKLADŮ	54
8.1	STANOVENÍ BODU ZVRATU	54
8.1.1	Bezpečnostní podnikatelská rezerva	55
8.2	STANOVANÍ NÁKLADOVÉ FUNKCE.....	56
8.3	PROVOZNÍ PÁKA	56
9	ZÁVĚREČNÁ DOPORUČENÍ	58
	ZÁVĚR	60
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	61
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	63
	SEZNAM OBRÁZKŮ	64
	SEZNAM TABULEK.....	65
	SEZNAM PŘÍLOH.....	66

ÚVOD

Pro správné fungování společnosti je důležité, aby měla dostatečný přehled o nákladech a výnosech, které ve společnosti vznikají. Proto jsem se ve své bakalářské práci rozhodl věnovat tématu analýzy nákladů. Výsledky z provedené analýzy nákladů poté mohou přispět k rozhodování o budoucím vývoji společnosti.

Teoretická část práce vychází z dostupných literárních pramenů zabývajících se problematikou nákladů a je rozdělena do čtyř částí. První část seznámí čtenáře se základními pojmy, jako jsou náklady, výnosy, příjmy, výdaje a výkaz zisku a ztrát. Ve druhé části je uvedeno členění nákladů na finanční a manažerské. Je zde uvedeno k jakému účelu se využívají a jaký je mezi nimi rozdíl.

Následující část je věnována klasifikaci nákladů. Náklady jsou zde rozčleněny podle druhu, účelu, kalkulací, v závislosti na objemu výroby a nakonec na potřeby z hlediska rozhodování.

Čtvrtá část je zaměřena na modelaci nákladů s využitím metod stanovení bodu zvratu, stanovení nákladové funkce a provozní páky. Výsledky z uvedených metod slouží podniku při rozhodování o budoucím řízení nákladů a stanovování cen.

Po teoretické části bakalářské práce následuje část praktická. V praktické části, která se skládá ze tří částí, bude využito získaných znalostí z předcházející teoretické pasáže. Na začátku bude představena společnost HYDRAP spol. s r.o., která se zabývá výrobou rotačních součástí pro automobilový průmysl. Dále bude nastíněna finanční a majetková struktura společnosti a vývoj ekonomických výsledků.

Poté bude provedena analýza nákladů dle druhového členění a členění v závislosti na zvýšení či snížení objemu výroby, tedy rozdělení nákladů na variabilní a fixní náklady. Takto rozčleněné náklady budou dále modelovány pomocí metod, které byly uvedeny v teoretické části práce. Na základě všech zjištěných skutečností budou sestaveny návrhy a doporučení, které by mohl podnik využít pro optimalizaci svých nákladů.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Hlavním cílem bakalářské práce je analýza nákladů ve společnosti HYDRAP spol. s. r.o., která se opírá o data získané z výkazů zisku a ztrát za roky 2013 až 2016, které byly poskytnuté společností. Sekundární zdrojem informací pro analýzu bylo vedení společnosti a ekonomické oddělení.

Vedlejším cílem bakalářské práce je prohloubení teoretických znalostí o daném tématu a následné použití znalostí z teoretické části a znalostí získaných v průběhu studia k vytvoření analýzy nákladů, která bude použitelná pro společnost.

Použitou metodou pro zpracování teoretické části je kritická literární rešerše publikací, které se věnují danému tématu. Získané znalosti budou následně aplikovány v praktické části bakalářské práce.

Analýza položek druhového členění nákladů bude provedena pomocí metody horizontální a vertikální analýzy. Dále budou náklady analyzovány v závislosti na změně objemu výroby. Metody využití k analýze nákladů jsou stanovení bodu zvratu, stanovení nákladové funkce a provozní páky.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ

V první části této práce jsou uvedeny definice základních pojmů, které jsou následně použity v praktické části. Zdrojem uvedených definic je odborná literatura.

1.1 Příjmy a výdaje

Příjmy představují souhrn všech přírůstků peněz a peněžních hodnot. Vztahují se k okamžiku přijetí a zahrnují celkový přírůstek finančních prostředků a peněžních hodnot. To znamená, že příjmy představují také přírůstky pohledávek nebo úbytky dluhů. (Lang, 2005, s. 7)

Lang definuje výdaje jako úbytek peněz a peněžních hodnot vztahujících se k časovému okamžiku vyčerpání. Musíme si uvědomit, že výdaje nepředstavují pouze odliv finančních prostředků. Mezi výdaje je potřeba zařadit i přírůstky dluhů, které představují úbytek finančních prostředků. Dalším příkladem je úbytek pohledávek, díky kterým dochází ke snížení peněžních nároků. (Lang, 2005, s. 7)

1.2 Náklady a výnosy

Náklady lze obecně definovat jako účelově vynaložená spotřeba výrobních činitelů vyjádřených v peněžních jednotkách za účelem dosažení výnosů. Díky této účelové spotřebě výrobních činitelů dochází ke snižování vlastního kapitálu. Výrobní činitele lze rozdělit na dvě části. První část se spotřebovává najednou (suroviny, materiál) a druhá část se spotřebovává postupně (výrobní zařízení, stroje, nářadí). (Kocmanová, 2014, s. 50)

„Náklady jsou snížením ekonomického prospěchu během účetního období a to jednak ve formě snížení (úbytku, spotřeby) aktiv, jednak ve formě, zvýšení závazků. Náklad je spojen: s úbytkem peněz, se vznikem závazku, s úbytkem nepeněžního aktiva.“ (Landa, 2008, s. 161)

Lang ve své knize Manažerské účetnictví: Teorie a praxe definuje výnosy jako celkový přírůstek hodnot ovlivňující výsledek hospodaření podniku během účetního období, bez rozdílu týkajícího se jeho podnikového původu. Příkladem mohou být přijaté úroky, změna stavu vnitropodnikových zásob, úhrady již odepsaných pohledávek. (Lang, 2005, s. 7)

„Výnosy představují zvýšení ekonomického prospěchu během účetního období, a to jednak ve formě zvýšení aktiv, jednak ve formě určitých případů snížení závazků. Výnos je spojen:

s přírůstkem peněz, přírůstkem jiného nepeněžního aktiva, (spíše výjimečně) se snížením či zánikem závazku.“ (Landa, 2008, s. 161)

1.3 Výkaz zisku a ztrát

Mezi hlavní cíle podniku patří trvalé a dlouhodobé dosahování zisku a maximalizace tržní hodnoty podniku. Avšak existují i výjimky jako jsou neziskové organizace, které jsou zakládány za jiným účelem, než je dosahování zisku a maximalizace tržní hodnoty. K zjištění, zda podnik dosahuje zisku nebo případné ztráty, slouží výkaz zisku a ztráty, který je výkazem všeobecně známým a tvoří součást účetní závěrky každého podniku. S pomocí výkazu zisku a ztrát jsme také schopni zjistit, kde je zisk nebo ztráta vytvořena. Pro tyto účely je výkaz zisku a ztráty rozdělen do třech základních částí, a to:

- provozní,
- finanční,
- mimořádné. (Čechová, 2011, s. 8)

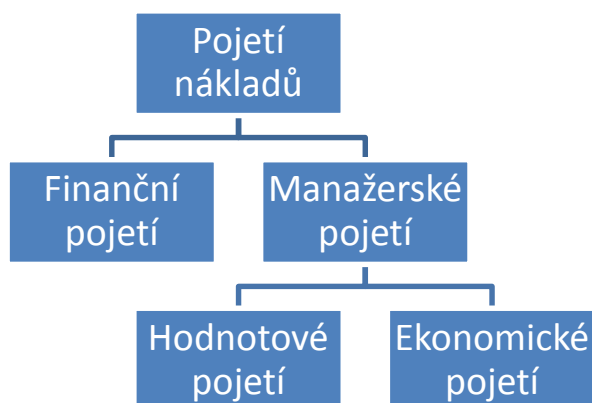
2 DEFINICE NÁKLADŮ

Externí a interní uživatelé účetních informací pohlízejí na náklady z rozdílných úhlů. V zásadě rozlišujeme dvě základní pojetí nákladů:

- Finanční pojetí nákladů, které se uplatňuje ve finančním účetnictví.
- Manažerské pojetí nákladů, používané v rámci manažerského účetnictví.

Tyto rozdílné pohledy způsobují to, že pojem nákladů je jinak chápán a vymezen ve finančním pojetí a jinak chápán a vymezen v manažerském pojetí. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 27)

Hlavním rozdílným znakem manažerského účetnictví a finančního účetnictví je větší množství a rozsah informací o nákladech, které jsou vyžadovány řídicími pracovníky pro řízení podnikatelského procesu a pro rozhodování o jeho budoucích variantách. (Král a kolektiv, 2010, s. 64)



Obrázek 1 Vztah jednotlivých přístupů k pojetí nákladů

(Popesko, Papadaki, 2016, s. 28)

2.1 Finanční pojetí nákladů

Lang ve své knize uvádí, že finanční pojetí nákladů slouží ke stanovení hospodářského výsledku podniku. Dále je toto pojetí nákladů orientováno především externě, což znamená, že je použitelné pro subjekty zvenčí podniku. Hlavním výstupem je pak zatížitelný výsledek (například daní z příjmu nebo výplatou dividend). Každý podnik musí ze zákona jednou ročně sestavit účetní závěrku, která při dodržení zásad řádného vedení účetnictví poskytuje odpovídající informace o stavu majetku, financí a výnosů podniku. (Lang, 2005, s. 2)

Naproti tomu dle pana Krále a jeho kolektivu je finanční pojetí nákladů chápáno jako úbytek ekonomického prospěchu. Tento úbytek jsme schopni sledovat v rozvaze jako snížení aktiv anebo na straně pasiv jako přírůstek závazků, což vede ke snížení vlastního kapitálu ve sledovaném období. (Král a kolektiv, 2010, s. 47)

Mezi externí uživatele výkazů finančního účetnictví patří:

- zaměstnanci podniku, kteří se nepodílejí na řízení a chodu podniku. Tito zaměstnanci ze především zajímají o vývoj mezd, sociální zajištění, možnosti odborného růstu nebo vzdělávání, kvalitu pracovního prostředí a pracovních podmínek atd.,
- spolupracující právnické nebo fyzické osoby - dodavatelé, odběratelé, banky, věřitelé,
- státní orgány, ty především využívají výkazy pro kontrolu funkcí ve vztahu k činnostem podnikatele - například finanční úřady, správa sociálního zabezpečení, hygienická služba, úřad práce, inspekce životního prostředí atd.,
- orgány veřejné správy, krajské úřady, zastupitelské orgány obcí a měst atd., se kterými se podnik dohodl na oboustranné prospěšné spolupráci
- široká veřejnost, společenské organizace a různé občanské aktivity. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, Petera, 2015, s. 14)

2.2 Hodnotové pojetí nákladů

Smyslem hodnotového pojetí nákladů je poskytovat podniku reálné informace pro běžné řízení a kontrolu reálného průběhu aktuálně se uskutečňovaných procesů. V hodnotovém pojetí nákladů se spotřebované ekonomické zdroje oceňují cenami, které odpovídají cenám v čase uskutečňování příslušných procesů. To znamená, že cena spotřebovaných ekonomických zdrojů odpovídá jejich současné reálné hodnotě a ne jejich pořizovací ceně. (Král a kolektiv, 2010, s. 61)

V knize Moderní metody řízení nákladů uvádí Popesko a Papadaki toto „náklady v hodnotovém pojetí tak zahrnují jednak náklady shodné s finančním účetnictvím, jednak i náklady, které jsou v manažerském účetnictví vykazovány v jiné výši než ve finančním účetnictví.“ (Popesko, Papadaki, 2016, s. 28)

2.3 Ekonomické pojetí nákladů

V knize Manažerské účetnictví od pana Krále a jeho kolektivu je uvedeno, že ekonomické pojetí nákladů vychází z požadavku zajistit veškeré potřebné informace pro řízení již probíhajících procesů. Tyto informace slouží k výběru budoucích nevhodnějších variant, která přinese podniku nejvyšší výnosy. S tímto pojetím nákladů souvisejí oportunitní náklady. Oportunitní náklady pro podnik představují takové náklady, které firmě vznikly tím, že podnik nevyužil zdroje jiným alternativním způsobem. (Král a kolektiv, 2010, s. 64)

3 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ

Proto, aby byl podnik schopný účinně řídit svoje náklady, je potřeba tyto náklady podrobně rozčlenit do stejnorodých skupin. Je zde celá škála způsobů, jak náklady rozčlenit. Podnik si však musí uvědomit, že rozčlenění jakýchkoli jevů musí být vyvoláno účelovou potřebou - vztahem k řešení určitých otázek a rozhodnutí. Obecně lze členění nákladů rozdělit do dvou fází:

- první fáze členění představuje takové způsoby členění, které mají význam pro řízení podnikatelského procesu, o jehož základních parametrech již bylo v zásadě rozhodnuto,
- druhá fáze členění souvisí s náklady pro rozhodování o budoucích variantách podnikání. (Král a kolektiv, 2010, s. 68)

3.1 Druhové členění nákladů

Nejvíce užívaným členěním nákladů je druhové členění nákladů. Druhovému členění nákladů zobrazuje informace o klasifikaci nákladů tak, jak je prováděna v rámci finančního účetnictví. Při použití této klasifikace rozdělujeme náklady podle druhu použitého vstupu, který vstupuje do výrobního procesu podniku z vnějšího okolí. Jedná se tedy o rozčlenění nákladů, které odpovídá finančnímu pojetí nákladu. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 31)

Základní nákladové druhy členíme na:

- spotřebu materiálu,
- spotřebu a použití externích prací a služeb,
- mzdové a ostatní osobní náklady včetně sociálního a zdravotního pojištění pracovníků,
- odpisy hmotného a nehmotného investičního majetku,
- finanční náklady. (Vochozka, Mulač a kolektiv, 2012, s. 74)

Král a kolektiv (2010, s. 69-71) dodává, že nákladové druhy mají stejné vlastnosti:

- Druhově vynaložené náklady jsou z hlediska jejich zobrazení prvotní. Tyto náklady se stávají předmětem zobrazení ihned při svém vstupu do podniku na jeho hraniční vazbě s okolím.

- Jsou to náklady externí. Vznikají spotřebou výrobků, prací či služeb jiných subjektů.
- Z hlediska možnosti jejich důkladnějšího rozdělení v podniku jsou jednoduché. Z úrovně podnikového řízení nelze tyto náklady rozlišit na jednodušší složky, z kterých se skládají.

Paní Fibírová a kolektiv uvádí ve své knize, že výhodou druhového členění nákladů je i průkaznost a jednoznačnost výše vynaložených nákladových druhů v podniku. Druhové členění nákladů napomáhá kontrole úplnosti účetních informací v daném účetním období a to jak pro potřeby podniku, tak i pro potřeby finančního úřadu v souvislosti s daňovou kontrolou. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, Petera, 2015, s. 47)

3.2 Účelové členění nákladů

V knize Manažerské účetnictví od pana Hradeckého a kolektivu se uvádí, že „*členění nákladů podle nákladových druhů neobsahuje hledisko účelu nákladů a tím nedává možnost kontroly přiměřenosti nákladů.*” (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 78)

Toto členění nákladů vyjadřuje přímý vztah nákladů k účelu jejich vynaložení. Účelové členění nákladů vysvětluje, co bude představovat výsledek výrobního procesu, ve kterém budou vynaložené náklady spotřebovány. Paní Čechová ve své knize ještě dodává, že účelové členění nákladů je ve vztahu k výkonům možné rozlišit na několik typů sledovaných nákladových vazeb:

- náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení,
- náklady přímé a nepřímé,
- náklady jednicové a režijní. (Čechová, 2011, s. 75)

3.2.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu řízení

Synek a kolektiv (2011, s. 81) ve své knize uvádí: „*Ve výrobě se náklady obvykle člení na technologické náklady (ty jsou řízeny technicko-hospodářskými normami) a náklady na obsluhu a řízení (jejich položky jsou řízeny limity a normativy, jejich souhrn rozpočty).*”

Členění nákladů na technologické a na obsluhu a řízení je pro podnik důležité z toho důvodu, že toto členění mu poskytuje informace o základních ovlivňujících faktorech, které ovlivňují jejich vývoj. Hospodárnost technologických nákladů je možné přímo stanovit ve

spojitosti s určitým výkonem. Na druhou stranu náklady na obsluhu a řízení jsou spojeny s celkovým zajištěním chodu podniku, a ne s vytvářením konkrétních výkonů. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, Petera, 2015, s. 54 - 55)

Technologické náklady

Jedná se o náklady, které jsou spojeny s výrobou určitého výrobku. Typickými technologickými náklady jsou spotřeba základního materiálu, mzdové náklady pracovníků, spotřeba energie stroje a jeho odpisy. Výše technologických nákladů je přímo spojená s rozšiřováním výrobní kapacity nebo se zaváděním nového výrobku. (Čechová, 2011, s. 75)

Náklady na obsluhu řízení

Jedná se o náklady společné pro několik technologických celků, náklady na skladování materiálu pro všechny výrobní celky podniku, náklady na opravy a udržování strojů a zařízení nebo mzdové náklady řídicích pracovníků. Tyto náklady nejsou přímo spojené s výrobní kapacitou, například při zavedení nového výrobku nebo při snížení výrobní kapacity. Tyto náklady zůstanou stejné nebo se změní jen částečně. (Čechová, 2011, s. 76)

3.2.2 Náklady jednicové a režijní

Členění nákladů na jednicové a režijní vychází z členění nákladů na technologické a na obsluhu a řízení a je jejich detailnějším rozdělením. Náklady na obsluhu a řízení jsou charakteristické tím, že jsou vždy režijní. Ale náklady technologické obsahují jak jednicové, tak i režijní náklady. Toto členění podnik používá v souvislosti s otázkou, jak řídit hospodárnost. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, Petera, 2015, s. 55)

Paní Čechová popisuje jednicové náklady jako náklady vykazující se v samostatných konkrétních položkách ve spojitosti ke stanovené jednici výkonu. Mezi jednicové náklady patří například náklady na spotřebu materiálu nebo náklady na mzdy. Náklady jednicové jsou obvykle náklady technologické a z hlediska členění nákladů na přímé a nepřímé jsou náklady jednicové zásadně přímé. (Čechová, 2011, s. 78)

Druhou částí toho členění jsou náklady režijní. Režijní náklady nelze spojit s jedním druhem výkonu. Tyto náklady jsou vynakládány na produkci více druhů výrobků nebo jsou využity na chod celého podniku. V případě, že podnik chce stanovit jednicové náklady na určitý výrobek, je nutné režijní náklady rozvrhnout podle určitého klíče mezi všechny výrobky. (Vochozka, Mulač a kolektiv, 2012, s. 76)

3.3 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nákladů lze popsat jako činnost, která umožňuje stanovování nákladů na konkrétní výkon podniku. Tento určitý podnikový výkon, určený měrnou jednotkou, na který se stanovují náklady, se nazývá kalkulační jednice. Podnik je schopný díky kalkulačnímu členění nákladů stanovit vnitropodnikové ceny a tím je schopný přiřadit zisk ke konkrétním výrobkům nebo službám. (Žižka, Maršíková, 2014, s. 89)

3.3.1 Náklady přímé

Jsou náklady, které podnik vytváří v souvislosti s jedním druhem výkonů a lze je tedy k danému výkonu přímo přiřadit. Strouhal definuje přímé náklady jako „náklady vyvolané nejen druhem výkonu, ale přímo jeho jednotkou, a dále pak i náklady, které byly vynaloženy při provádění jednoho druhu výkonu a jejichž podíl na jednici tohoto druhu je možné předem stanovit nebo zjistit pomocí prostého dělení.“ Příkladem může být spotřeba materiálu, mzdové náklady, spotřeba externí služby. (Strouhal, 2012, s. 75)

3.3.2 Náklady nepřímé

Nepřímé náklady jsou typické tím, že se vytváří ve spojitosti s větším množstvím druhů výkonů a slouží pro zajištění chodu výrobního procesu v podniku. Příkladem nepřímých nákladů může být pronájem výrobní haly, odpisy strojů, mzdy technicko-hospodářských pracovníků. V případě potřeby vyčíslení těchto nákladů na určitý druh výkonu nebo jeho jednici, lze tyto náklady rozpočítat pomocí metody kalkulace dělením nebo pomocí přírážkové kalkulace. (Strouhal, 2012, s. 75)

3.4 Členění nákladů ve vztahu k objemu produkce

Členění nákladů podle závislosti na objemu produkce se poprvé začalo využívat ve 20. letech 20. století. Díky používání tohoto členění se upouští od klasického nákladového účetnictví, které poskytovalo odpovědi na otázky týkající se minulosti, k manažerskému účetnictví poskytující informace o alternativách budoucího vývoje.

Toto členění lze rozdělit na dvě základní skupiny nákladů:

- Variabilní náklady - to jsou takové náklady, které se mění v závislosti na objemu produkce.

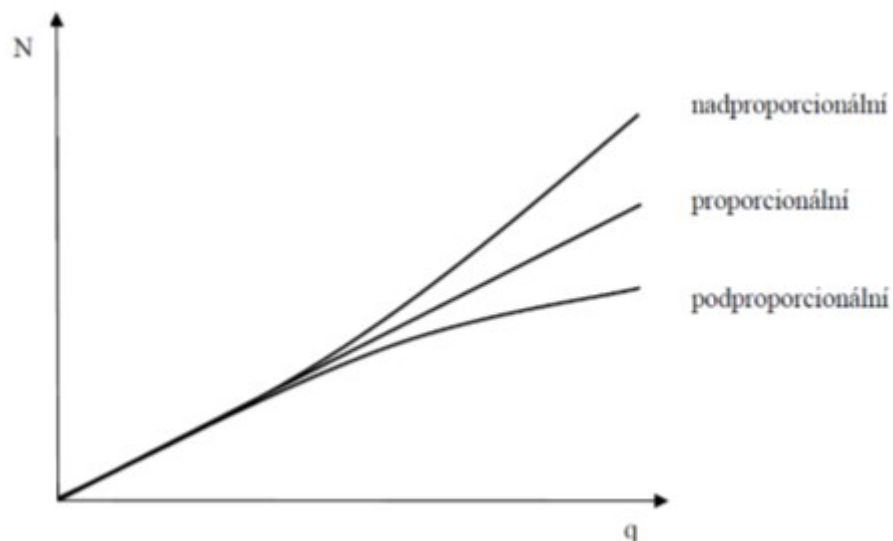
- Fixní náklady - nemění se v závislosti na objemu produkce. (Král a kolektiv, 2010, s. 78)

3.4.1 Variabilní náklady

Pod pojmem variabilní náklady si můžeme představit vstupy, které lze ekonomicky dělit a vkládat do jednotlivých výrobních procesů v takové výši, která odpovídá danému množství uskutečněných výkonů v čase, kdy došlo k uskutečnění daného výkonu. Jedná se například o náklady jako přímý materiál a energie pro pohon strojů, přímé mzdy, spotřebovaná služba (Čechová, 2011, s. 81)

Variabilní náklady je možné členit podle jejich průběhu v závislosti na růstu velikosti produkce na:

- *lineární (proporcionální)* - závisí přímo úměrně na množství prováděných výkonů, jejich podíl na jednotku produkce je neměnný,
- *progresivní (nadproporcionální)* - rostou v absolutní výši rychleji než objem výkonů,
- *degresivní (podproporcionální)* - rostou v absolutní výši pomaleji než objem prováděných výkonů. (Vochozka, Mulač a kolektiv, 2012, s. 79)



Obrázek 2 Průběh celkových variabilních nákladů
(Zámečník, Tučková, Hromková, 2007, s. 23)

3.4.2 Fixní náklady

Fixní náklady jsou náklady, které jsou neměnné bez ohledu na měnící se objem produkce podniku, v průběhu určitého časového období. Mezi představitele fixních nákladů patří leasing automobilů případně strojů, odpisy budov nebo mzdy manažerů. Celkové fixní náklady podniku jsou při různém stupni aktivity neměnné, ale jednotkové fixní náklady s rostoucím objemem výroby klesají. Specifickou kategorií fixních nákladů, které se chovají nestandardně ve vztahu k množství výroby, jsou skokové fixní náklady neboli semi-fixní náklady. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 39-40)

Drury popisuje skokové fixní náklady jako náklady, které jsou v určitém časovém období a v určité úrovni produktivity podniku neměnné, ale při změně této produktivity se tyto náklady skokově zvýší nebo sníží. (Drury, 2015, s. 33)

Paní Macáková ve své knize Makroekonomie také uvádí definici fixních nákladů jako náklady, které se s objemem výroby nemění, ale tuto definici ještě doplňuje o informaci, že podnik bude muset tyto fixní náklady platit, i když je objem výroby nulový. (Macáková a kolektiv, 2010, s. 77)

3.5 Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování

Pro toto členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování je typické, že nevycházejí z reálných hodnot evidovaných v podnikovém účetnictví, ale z odhadovaných nákladů zvažovaných variant. Svoji podstatou jsou tedy zaměřeny na budoucnost. (Král a kolektiv, 2010, s. 77)

3.5.1 Relevantní a irelevantní náklady

Král a kolektiv ve své knize uvádí, že „základem porovnatelnosti nákladů těchto variant je posouzení, které náklady budou skutečněnou variantou ovlivněny a které ne.“ (Král a kolektiv, 2010, s. 86)

Relevantní náklady představují takové náklady, které jsou důležité v souvislosti s rozhodnutím podniku, protože se při výběru různých variant budou měnit.

Irelevantní náklady nejsou pro dané rozhodnutí důležité, protože změna varianty nezmění jejich výši. (Král a kolektiv, 2015, s. 86)

3.5.2 Oportunitní náklady

Drury popisuje oportunitní náklady jako náklady, které měří hodnotu příležitosti, která je ztracena nebo obětována, když výběr jednoho rozhodnutí vyžaduje, aby byly ostatní zbývající rozhodnutí odmítnuta. (Drury, 2015, s. 35)

3.5.3 Utopené náklady

Utopené náklady představují takové náklady, které podniku vznikly s přijetím jedné z více alternativ v minulosti. Výše utopených nákladů však již nemůže být ovlivněna žádným budoucím rozhodnutím, které podnik učiní. Příkladem těchto nákladů mohou být odpisy dlouhodobého majetku. Pokud se podnik rozhodne dlouhodobý majetek odepisovat rovnoměrně, tak výše těchto odpisů představují utopené náklady, protože jejich výše nezávisí na využití daného majetku, ale na rozhodnutí učiněném v minulosti. (Drury, 2015, s. 35)

4 MODELOVÁNÍ NÁKLADŮ

Modelování nákladů slouží podniku pro potřeby předvídání budoucí výše nákladů a zároveň možnost tyto náklady do jisté míry ovlivňovat. V moderních metodách řízení nákladů existuje několik způsobů jejich modelování. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 43)

4.1 Bod zvratu

Bod zvratu představuje takové množství výrobků, při kterém se získané výnosy rovnají hodnotě vynaložených nákladů na produkci výrobků. V tomto bodě podnik nedosahuje ani zisku ani ztráty. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 44)

V případě příspěvku na úhradu fixních nákladů a zisku (krycího příspěvku) se jedná o rozdíl mezi cenou výrobku a jeho variabilními náklady. Jestliže se hodnota příspěvku na úhradu fixních nákladů a zisku rovná hodnotě fixních nákladů připadajících na jednotku produkce můžeme říci, že podnik dosáhl bodu zvratu. Z toho vyplývá, že podnik dosahuje zisku teprve tehdy, když celkový příspěvek na úhradu pokryje celé fixní náklady. (Synek a kolektiv, 2011, s. 137)

Vzorec pro výpočet bodu zvratu:

$$q(BZ) = \frac{FN}{p - b}$$

Kde:

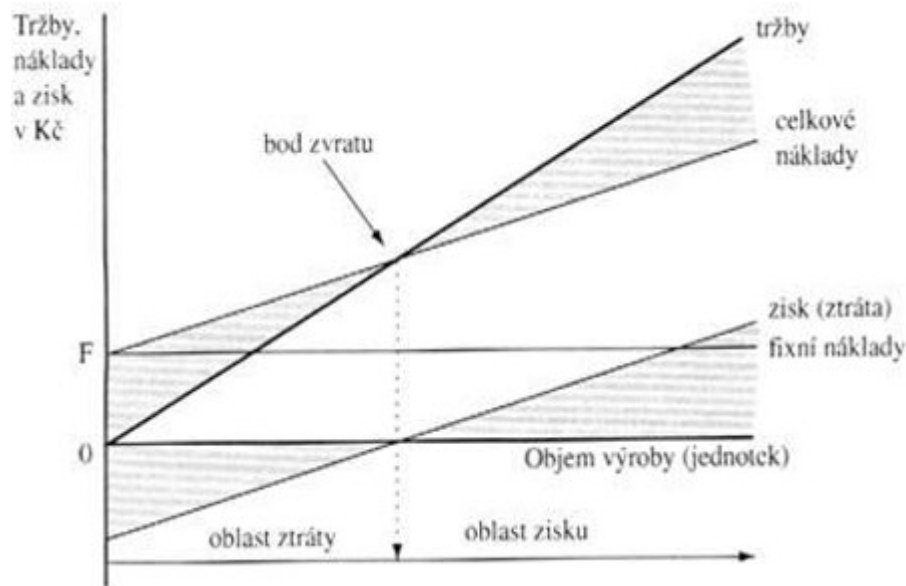
$q(BZ)$... objem výkonů v měrných jednotkách, při němž dosahujeme bodu zvratu,

FN ... celkové fixní náklady podniku,

q ... cena za jednotku výkonu,

b ... jednotkové variabilní náklady.

(Popesko, Papadaki, 2016, s. 44)



Obrázek 3 Analýza bodu zvratu

(Synek, Kislingerová a kolektiv, 2015, s. 52)

Synek, Kislingerová a kolektiv dodávají, že v podnikové praxi je příspěvek na úhradu často nahrazován méně přesným ukazatelem nazvaným hrubé rozpětí. Hrubé rozpětí znázorňuje rozdíl mezi cenou a jednicovými náklady. Smyslem každého podnikání je dosahování zisku anebo alespoň snaha o jeho dosažení. Z toho důvodu je nutné poupravit vzorec pro výpočet bodu zvratu o zisk, kterého chce podnik dosáhnout. Po dosažení zisku bude vzorec vypadat následovně:

$$q(BZ + Z^+) = \frac{F + Z^+}{p - b}$$

(Synek, Kislingerová a kolektiv, 2015, s. 52 - 53)

V případě podniku, který se zabývá různorodou produkcí je potřeba vzorec pro výpočet bodu zvratu upravit do tvaru:

$$q(BZ) = \frac{F}{1 - h}$$

V tomto tvaru vzorce je použit haléřový ukazatel. Haléřový ukazatel je protějškem krycího příspěvku, ale tady haléřový ukazatel vyjadřuje podíl variabilních nákladů připadající na 1 korunu tržeb. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 46)

4.1.1 Bezpečnostní podnikatelská rezerva

Pomocí bezpečnostní podnikatelské rezervy lze vyjádřit, o kolik mohou klesnout výnosy podniku, než dosáhne bodu zvratu.

$$BPR = CV - CV_{BZ}$$

Kde:

BPR ... bezpečnostní podnikatelská rezerva

CV ... celkové výnosy,

CV_{BZ} ... bod zvratu.

V případě potřeby zobrazení bezpečnostní podnikatelské rezervy v procentech slouží bezpečnostní podnikatelský koeficient.

$$BPK(\%) = \frac{BPR}{CV} \times 100$$

(Synek a kolektiv, 2011, s. 134 - 135)

4.1.2 Kritické využití výrobní kapacity

Už při plánování výrobních kapacit je pro podnik nezbytně nutné, aby znal kritické využití výrobní kapacity. Tato znalost kritického využití výrobní kapacity je nutná z toho důvodu, že podniku poskytuje informace o podílu využití kapacity v bodu zvratu. Při špatném nastavení maximální výrobní kapacity v podniku se může stát, že bod zvratu bude ležet nad touto úrovní a tím pádem dosažení bodu zvratu bude nemožné.

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

Kde:

KVK ... kritické využití kapacity,

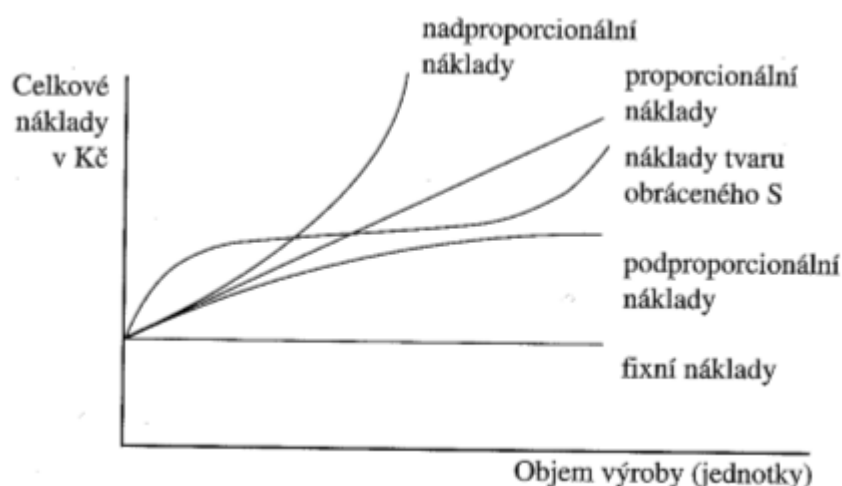
$Q(BZ)$... objem výkonů v bodu zvratu,

$Q(\max)$... maximální objem výkonů.

(Popesko, Papadaki, 2016, s. 46)

4.2 Nákladové funkce

Nákladová funkce zobrazuje vztah mezi růstem nákladů a růstem objemu produkce firmy. Podle závislosti na změnách objemu produkce firmy třídíme náklady na variabilní a fixní náklady, které se v průběhu krátkého nebo dlouhého časového období mění. Proto je důležité tyto změny zachytit, sledovat a předpokládat jejich vývoj. Pro tyto účely slouží nákladové funkce různých typů. (Synek, Kislingerová a kolektiv, 2015, s. 46 - 47)



Obrázek 4 Průběh celkových nákladů

(Synek, Kislingerová a kolektiv, 2015, s. 47)

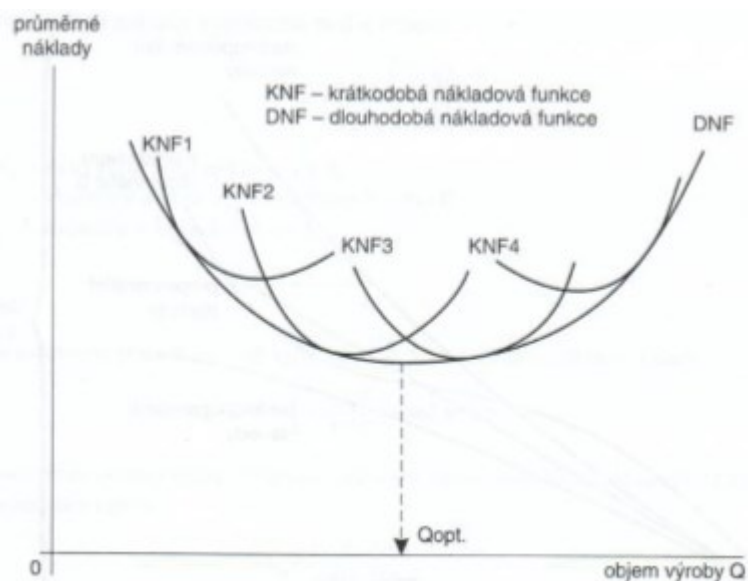
4.2.1 Krátkodobá nákladová funkce

Krátkodobá nákladová funkce zobrazuje vývoj nákladů v krátkém období. V tomto krátkém období je podnik schopen měnit pouze některé výrobní činitele, jako spotřebu surovin nebo množství vynaložené práce. Podnik ale nemůže v krátkém období měnit ostatní výrobní činitele dlouhodobého charakteru, jako jsou budovy, stroje nebo výrobní zařízení. Tyto dlouhodobé výrobní činitele považujeme v krátkém období za neměnné, jelikož udávají výrobní kapacitu. (Synek a kolektiv, 2011, s. 91)

Macáková ještě dodává, že celkové náklady v krátkém období se skládají ze dvou složek a to z variabilních nákladů a fixních nákladů. Z toho vyplývá, že průměrné náklady jsou tedy součtem průměrných fixních a průměrných variabilních nákladů. Při růstu množství vyrobených produktů mají fixní náklady klesající tendenci a při větším objemu produkce převládá vliv variabilních nákladů. (Macáková a kolektiv, 2010, s. 77 - 79)

4.2.2 Dlouhodobá nákladová funkce

Dlouhodobá nákladová funkce vyjadřuje průběh nákladů v dostatečně dlouhém časovém období, ve kterém lze měnit veškeré výrobní činitele. Jelikož se v dlouhodobé nákladové funkci využívá dlouhého časového období, tak jsou veškeré vstupující náklady považované za variabilní a žádné náklady nejsou považovány za fixní. Křivka průměrných nákladů u dlouhodobé nákladové funkce se skládá z částí křivek krátkodobých nákladových funkcí, které zobrazují vývoj nákladů pro daný objem výrobků. Tato křivka je pro většinu odvětví typická „U-tvarem“. To znamená, že tato křivka má z počátku klesající průběh průměrných nákladů, až do bodu minimálních průměrných nákladů, kdy podnik dosáhne nejvyšší efektivity výroby. Od toho bodu dochází v podniku opět k růstu průměrných nákladů, a to v důsledku obtížné koordinace řízení, nadměrného počtu řídicích pracovníků, poklesu produktivity práce. V důsledku opětovného růstu průměrných nákladů dochází v podniku ke snižování efektivity výroby. (Synek a kolektiv, 2011, s. 91 - 92)



Obrázek 5 Dlouhodobá nákladová funkce U-tvaru

(Synek a kolektiv, 2011, s. 92)

4.2.3 Stanovení nákladových funkcí

Pro stanovení nákladových funkcí podnik využívá matematických funkcí, které se mění podle vývoje variabilních nákladů.

Pro náklady proporcionální se používá lineární funkce:

$$y = a + bx$$

Pro náklady nadproporcionální se používá kvadratická funkce:

$$y = a + bx + cx^2$$

Pro náklady podproporcionální se používá kvadratická funkce:

$$y = a + bx - cx^2$$

Kde:

y ... celkové náklady (N),

x ... objem produkce (q, Q),

a ... odhad fixních nákladů (F),

b, c ... variabilní náklady připadající na jednotku produkce.

Lineární nákladovou funkci můžeme vyjádřit jako:

$$N = F + bq$$

V případě vyjádření objemu výroby v peněžních jednotkách je tvar nákladové funkce:

$$N = F + hQ$$

(Zámečník, Tučková, Hromková, 2009, s. 37)

4.2.4 Metody stanovení nákladových funkcí

Zámečník, Tučková a Hromková ve své knize uvádějí, že metody na stanovení parametrů nákladových funkcí lze rozdělit do třech skupin: matematické, empirické a grafické. Tyto parametry nákladových funkcí můžeme vypočítat pomocí některé z následujících metod. (Zámečník, Tučková, Hromková, 2009, s. 37)

Klasifikační metoda

Klasifikační metoda je založena na rozdělení jednotlivých nákladových položek na fixní a variabilní část podle toho, zda se jejich výše mění nebo nemění se změnami objemu produkce. Rozčlenění jednotlivých druhů nákladů se bude u různých oborů a odvětví lišit. Toto dělení je velice individuální, a proto by ho měl provádět pouze pracovník, který je s touto oblastí podnikové ekonomiky dobře obeznámen. (Synek a kolektiv, 2011, s. 94-95)

Metoda dvou období

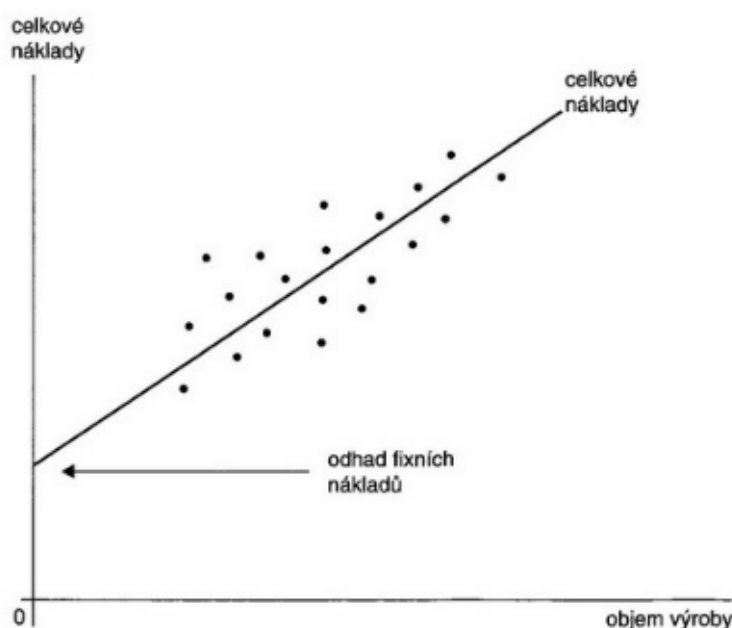
Principem této metody je porovnání nákladů a objemů výroby ve dvou různých obdobích. Podmínkou tohoto srovnání časových období je nezměněná výrobní technologie se stabilní

výškou fixních nákladů a různou výškou variabilních nákladů při různém objemu produkce. Při dosazení údajů do soustavy rovnic o dvou neznámých bude výsledkem obecná nákladová rovnice pro podnik. (Scholleová, 2012, s. 44 - 45)

Synek a kolektiv ve své knize Manažerská ekonomika uvádí, že metoda dvou období má i své nevýhody. Tou nevýhodou je závislost pouze na dvou obdobích, při výběru období, které se nějakým způsobem odlišovalo od normální vývoje, můžeme dostat nepřesné výsledky, především zkreslený odhad fixních nákladů. Z toho důvodu Synek a kolektiv doporučuje kombinovat metodu dvou období s metodou grafickou. (Synek a kolektiv, 2011, s. 95)

Grafická metoda

Principem grafické metody je odvození nákladové osy z takzvaného bodového diagramu. Při sestřování grafu zobrazujeme na ose x objem výrobků a na ose y celkové náklady podniku. Každá z dvojice hodnot je zobrazena bodem. Mezi tyto body poté zakreslíme přímku nebo křivku tak, aby byly zobrazené body v co možná nejmenší vzdálenosti. Budou-li body rozmístěny těsně kolem vyznačené přímky (křivky), pak existuje závislost nákladů na objemu výroby. Grafická metoda napomáhá podniku zjistit extrémní hodnoty, případně skok ve fixních nákladech, které se mohou zvýšit například při rozšíření výrobní kapacity. (Zámečník, Tučková, Hromková, 2009, s. 40)



Obrázek 6 Odhad fixních nákladů grafickou metodou (Zámečník, Tučková, Hromková, 2009, s. 41)

Metoda regresní a korelační analýzy

Jak uvádí paní Scholleová ve své publikaci (2012, s. 46): „Představuje matematicko-statistikou metodu, jejíž aplikace vyžaduje existenci větší řady vstupních dat. V podstatě jde o rozšíření metody dvou období na metodu mnoha období, která se pak statisticky vyhodnotí a najde se co nejpřesnější odhad nákladové funkce, zpravidla pomocí počítače, jenž umožní nalezení i nelineárních funkcí.

Metoda regresní a korelační analýzy je z uvedených metod ta nejspolehlivější. Tato metoda umožňuje stanovit i nelineární nákladové funkce a díky tomu je vhodná i pro případný nadproporcionální nebo podproporcionální vývoj nákladů. S pomocí regresní a korelační analýzy může podnik stanovit i spolehlivost zjištěných funkcí pomocí měr korelace a provádět předběžné odhady chyb zjišťovaných hodnot pomocí mezní spolehlivosti. (Synek a kolektiv, 2011, s. 97)

Pro výpočet parametrů lineární funkce se využívá následující vzorec:

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

$$a = \bar{Y} - b\bar{X}$$

Kde:

b ... odhad variabilních nákladů,

a ... odhad fixních nákladů,

X ... objem výroby,

Y ... náklady,

n ... počet sledovaných období.

Pomocí korelačního koeficientu se testuje spolehlivost. Čím více se korelační koeficient blíží jedné, tím lépe vyjadřuje stanovená přímka vývoj nákladů. Korelační koeficient vy počteme podle vzorce:

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

(Synek, 2011, s. 97)

4.3 Provozní páka

Provozní páka zobrazuje podíl fixních nákladů v celkových nákladech podniku. Výši svých fixních nákladů může podnik ovlivňovat pomocí stupně své mechanizace, automatizace a robotizace. Při vysokém podílu fixních nákladů na celkových nákladech podniku, může dojít k tomu, že i relativně malá změna v tržbách způsobí velkou změnu v provozním zisku. Tento jev se označuje jako stupeň provozní páky.

Zámečník, Tučková a Hromková definují stupeň provozní páky jako procentní změnu zisku vyvolanou jednoprocenní změnou prodaného množství.

$$\text{stupeň provozní páky} = \frac{\text{Procentní změna zisku } Z}{\text{Procentní změna tržeb } T} = \frac{\frac{Z_1 - Z_0}{Z_0}}{\frac{T_1 - T_0}{T_0}}$$

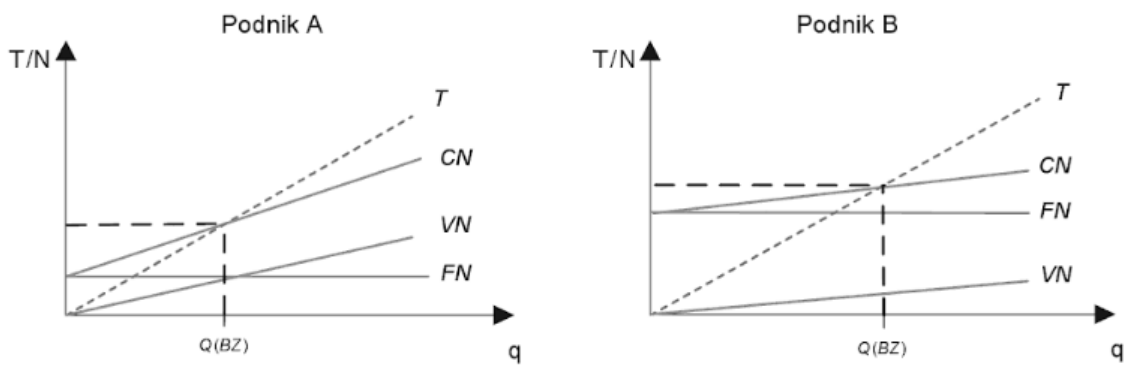
(Zámečník, Tučková, Hromková, 2007, s. 53)

Paní Pavelková a paní Knápková ve své knize Podnikové finance uvádí i jiný způsob výpočtu:

$$\text{stupeň provozní páky} = \frac{\text{Procentní změna EBIT}}{\text{Procentní změna tržeb } T} = \frac{\frac{\text{EBIT}_1 - \text{EBIT}_0}{\text{EBIT}_0}}{\frac{T_1 - T_0}{T_0}}$$

(Pavelková, Knápková, 2008, s. 197)

Popesko a Papadaki ve své knize Moderní metody řízení nákladů vysvětlují efekt provozní páky. Tento efekt popisují na jednoduchém příkladu dvou podniků produkujících stejný výrobek. Podnik A (slabá provozní páka) má nízkou úroveň automatizace díky tomu dosahuje nízkých fixních nákladů a vysokých variabilních nákladů. To způsobí, že podnik dosáhne bodu zvratu při poměrně nízké úrovni výroby. Na druhé straně podnik B (silná provozní páka) má vysokou míru automatizace, což způsobí, že podnik dosahuje vysokých fixních nákladů a nízkých variabilních nákladů. Vysoké fixní náklady způsobí, že bod zvratu bude relativně daleko od počátku.



Obrázek 7 Slabá a silná provozní páka v podniku

(Popesko, Papadaki, 2016, s. 47)

Z uvedeného příkladu vyplývá, že podnik se silnou provozní pákou podstupuje vyšší provozní riziko, protože podnik musí dokázat dostatečně využít výrobní kapacitu. V případě, že podnik nedokáže dostatečně využít výrobní kapacity, vysoké fixní náklady způsobí zápornou hodnotu výsledku hospodaření. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 47)

5 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

Teoretická část bakalářské práce byla vypracována na základě literární rešerše dostupných literárních pramenů. Výsledkem této rešerše je vymezení základních pojmů, definice nákladů, členění nákladů a modelování nákladů.

První kapitola bakalářské práce byla věnována vymezení základních pojmů z oblasti nákladů. Tyto základní pojmy jsou zde zřetelně popsány a jsou zde i uvedeny jejich rozdíly, aby nedošlo k jejich zaměňování.

Následující kapitola byla zaměřena na rozdělení nákladů z hlediska finančního pojetí a manažerského pojetí, které se dále dělí na ekonomické a hodnotové. Finanční pojetí vnímá náklady jako snížení ekonomického prospěchu, zatímco manažerské chápe náklady jako racionální a efektivní spotřebu ekonomických zdrojů podniku.

Třetí část bakalářské práce se zabývá rozčleněním nákladů dle několika různých kritérií. Podnik může náklady dělit podle druhového, účelového nebo kalkulačního členění. Toto členění je stěžejní částí bakalářské práce, protože v následující praktické části bude využito získaných poznatků o druhovém členění nákladů a také o členění nákladů v závislosti na zvýšení či snížení velikosti objemu výroby.

Poslední kapitola bakalářské práce je věnována modelování nákladů. Jednou z metod modelování nákladů je analýza bodu zvratu podniku, která udává potřebné množství výrobků, které musí podnik vyrobit, aby dokázal uhradit vzniklé náklady. Další metodou je stanovení nákladové funkce. Tato metoda slouží k objasnění vztahu mezi vynaloženými náklady a objemem výroby podniku.

Získané znalosti z teoretické části budou použity v praktické části práce.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

6 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

Analyzovanou společností v této bakalářské práci je společnost HYDRAP. Firma HYDRAP je společnost s ručením omezeným, která byla založena v roce 1992. Předmětem podnikání firmy je koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a kovoobrábění. Po založení se společnost zaměřovala na výrobu katalogového zboží jako je šroubení pro hydraulické a vzduchové rozvody. Jako doplňkovou výrobu firma uskutečňuje zakázkovou výrobu rotačních součástí. S postupem času se společnost začala více zaměřovat na zakázkovou sériovou výrobu pro automobilový, plynárenský průmysl a zdravotnicku. Díky tomu se poměr výroby dostal na úroveň 90 % zakázkové výroby a 10 % katalogové výroby.



Obrázek 8 Logo společnosti (HYDRAP spol. s r.o.)

6.1 Základní údaje

Název společnosti:	HYDRAP, spol. s r.o.
Sídlo:	Návesní 1, Mladcová, 760 01 Zlín
Právní forma:	Společnost s ručením omezeným
Jednatelé:	Ivan Milar, Ing. Jaroslav Doležel
Předmět činnosti:	Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona Obraběčství
Klasifikace CZ-NACE:	25.94 Výroba spojovacích materiálů a spojovacích výrobků se závity
IČO:	46347232
Počet zaměstnanců:	80

6.2 Sortiment zboží a výrobků

Firma HYDRAP, spol. s r.o. nabízí zákazníkům široký sortiment rotačních součástí dle projektové dokumentace pro automobilový a plynárenský průmysl, zdravotechniku, vodotopo a široký sortiment strojírenského šroubení dle katalogu pro hydraulické a vzduchové rozvody.

Mezi katalogové výrobky patří například průtokové šroubky, spojky, přípojky, matice, redukce a jiné spojovací materiály. Tyto výrobky jsou vyráběny na několika vícevřetenových strojích, CNC strojích a dokončovacích strojích.

Společnost poskytuje i možnost zakázkové výroby podle požadavků zákazníka dle dodané dokumentace. Společnost přijímá objednávky od velikosti 10 000 kusů až do 6 000 000 kusů. Mezi aktuálně vyráběné zakázkové díly pro automobilový průmysl patří čepy pro převodovku, spojovací díly pro hydraulické a pneumatické rozvody, díly pro startéry a alternátory. V případě zájmu zákazníka je firma schopna zajisti i povrchovou úpravu dílů.



Obrázek 9 Ukázka výrobků společnosti (HYDRAP spol. s r.o.)

6.3 Majetková a finanční struktura

Pro zpracování majetkové a finanční struktury podniku je použito výkazů z roku 2013, 2014, 2015, 2016.

6.3.1 Majetková struktura

Majetková struktura podniku představuje souhrn veškerého dlouhodobého majetku, oběžného majetku, pohledávek, finanční prostředky a jiné majetkové položky, které má podnik ve vlastnictví a slouží mu k obchodování.

Tabulka 1 Majetková struktura firmy za období 2013 - 2016 (vlastní zpracování)

V tis. Kč	2013	2014	2015	2016
Aktiva celkem	91 909	96 992	99 948	106 510
Dlouhodobý majetek	51 332	56 204	59 534	61 078
Dlouhodobý nehmotný majetek	190	122	53	1 912
Dlouhodobý hmotný majetek	51 142	56 082	59 481	59 166
Dlouhodobý finanční majetek	0	0	0	0
Oběžná aktiva	40 366	40 650	40 228	45 260
Zásoby	14 915	17 639	17 309	18 736
Dlouhodobé pohledávky	0	0	0	0
Krátkodobé pohledávky	22 669	22 681	22 477	21 405
Krátkodobý finanční majetek	2 759	330	442	5 119
Časové rozlišení	221	138	186	172

Z tabulky je patrné, že celkové aktiva podniku jsou z větší části tvořené dlouhodobým majetkem, který se ve sledovaném období pohybuje okolo 60 %. Největší část dlouhodobého majetku tvoří dlouhodobý majetek hmotný, který je z převážné části tvořen stavbami a hmotnými movitými věcmi. Z rozvahy dále vyplývá, že položka hmotné movité věci je již z větší části odepsaná, což značí, že podnik používá starší stroje. V roce 2016 došlo k několikanásobnému zvýšení dlouhodobého nehmotného majetku a to v důsledku pořízení nového podnikového softwaru.

Oběžná aktiva ve sledovaném období dosahují vyrovnaných hodnot, ale v roce 2016 se zvýšila o 12,5 %, a to především v důsledku zvýšení krátkodobého finančního majetku. Krátkodobý finanční majetek se roce 2016 11krát zvýšil oproti roku 2015 a díky tomu firma dosahuje vysoké likvidnosti.

6.3.2 Finanční struktura

Finanční struktura představuje souhrn všech zdrojů, které jsou v podniku použity pro financování celkového majetku firmy. Jednotlivé položky jsou rozděleny na vlastní a cizí zdroje krytí.

Tabulka 2 Finanční struktura firmy za období 2013 - 2016 (vlastní zpracování)

V tis. Kč	2013	2014	2015	2016
Pasiva celkem	91 909	96 992	99 948	106 510
Vlastní kapitál	37 754	39 269	42 912	54 336
Základní kapitál	2 450	2 450	2 450	2 450
Kapitálové fondy	4 557	4 557	4 557	4 557
Rezervní fondy	267	285	269	285
Výsledek hospodaření minulých let	28 339	30 480	31 977	35 636
Výsledek hospodaření běžného účetního období	2 141	1 497	3 659	11 408
Cizí zdroje	53 677	57 113	56 373	51 983
Rezervy	0	0	0	0
Dlouhodobé závazky	11 396	11 396	11 396	11 396
Krátkodobé závazky	15 819	11 198	14 879	11 277
Bankovní úvěry a výpomoci	26 462	34 519	30 098	29 310
Časové rozlišení	478	610	663	191

Z výše vypracované tabulky finanční struktury podniku vyplývá, že na začátku sledovaného období tvoří cizí zdroje větší podíl finanční struktury podniku a to v hodnotě okolo 60 %. Cizí zdroje jsou v podniku převážně tvořeny bankovními úvěry a výpomocemi, které v průběhu sledovaného období dosahovaly úrovní nad 50 %.

Postupem času se hodnota vlastního kapitálu začala přibližovat hodnotám cizích zdrojů, až je v roce 2016 překročila. To bylo způsobeno průběžným zvyšováním hodnot výsledků hospodaření minulých let a skokovým zvýšením výsledků hospodaření běžného účetního období, který se v roce 2016 třikrát zvýšil oproti roku 2015. Do konce roku 2013 byly společnosti s ručením omezeným povinny tvořit rezervní fondy. V roce 2014 byla tato povinnost zrušena, ale i přesto společnost HYDRAP nadále tvoří rezervní fond a to ve výši 11 % základního kapitálu.

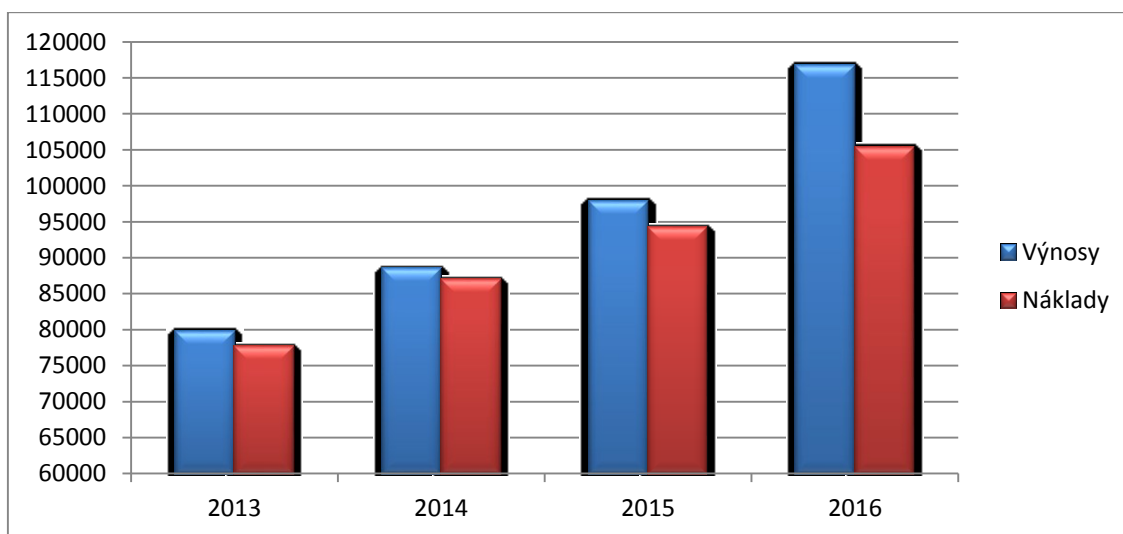
6.4 Hospodaření podniku

Ve sledovaném období od roku 2013 až do roku 2016 dosahovala společnost kladného hospodářského výsledku. Následující tabulka zobrazuje vývoj celkových výnosů, nákladů a výsledku hospodaření v jednotlivých letech.

*Tabulka 3 Vývoj ekonomických výsledku za období 2013 - 2016
(vlastní zpracování)*

V tis. Kč	2013	2014	2015	2016
Celkové výnosy	79 798	88 457	97 894	116 828
Celkové náklady	77 657	86 960	94 235	105 420
Výsledek hospodaření	2 141	1 497	3 659	11 408

Pro lepší zobrazení vývoje výnosů a nákladů v průběhu sledovaného období je zde obrázek č. 10. Z obrázku vyplývá, že společnost dosahovala v průběhu sledovaného období vždy vyšších výnosů než nákladů, a díky tomu dosahovala kladného výsledku hospodaření.



*Obrázek 10 Vývoj výnosů a nákladů za roky 2013 až 2016 v tisících korunách
(vlastní zpracování)*

Příznivým jevem pro podnik je postupné zvyšování výsledku hospodaření. Pouze v roce 2014 došlo k poklesu výsledku hospodaření v důsledku snížení provozního výsledku hospodaření. Ale i přes tento pokles se výsledek hospodaření udržel v kladných hodnotách. V roce 2016 se podařilo společnosti téměř ztrojnásobit výsledek hospodaření a tento rok byl pro společnost mimořádně příznivý.

7 ANALÝZA NÁKLADŮ

V této části bakalářské práce bude provedena analýza nákladů společnosti, zdrojem informací pro tuto analýzu budou poskytnuté výkazy společnosti za období 2013 až 2016. Na základě poznatku z teoretické části bude první část této analýzy věnována rozdělení nákladů podle druhového členění. Poté v druhé části budou náklady rozděleny v závislosti na objemu výroby.

7.1 Analýza nákladů dle druhového členění

Informace potřebné pro druhové členění nákladů jsou získány z výkazu zisku a ztrát, které byly poskytnuty společností. V níže uvedené tabulce jsou zachyceny hodnoty nákladů firmy HYDRAP spol. s r.o. za roky 2013 až 2016.

Tabulka 4 Náklady dle druhového členění za období 2013 - 2016

(vlastní zpracování)

V tis. Kč	2013	2014	2015	2016
Náklady vynaložené na prodej zboží	0	0	0	0
Výkonová spotřeba	39 775	48 185	53 855	61 903
- <i>Spotřeba materiálu a energie</i>	34 872	42 215	46 255	44 096
- <i>Služby</i>	4 903	5 970	7 600	17 807
Osobní náklady	23 965	25 711	28 102	29 845
- <i>Mzdové náklady</i>	17 535	18 828	20 603	21 898
- <i>Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění</i>	5 906	6 329	6 914	7 351
- <i>Sociální náklady</i>	524	554	585	596
Daně a poplatky	66	64	65	66
Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	8 826	8 913	8 979	8 757
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	308	463	393	891
Změna stavu rezerv a opravných položek	-626	-10	-11	0
Ostatní provozní náklady	1 328	512	486	554
Nákladové úroky	1 260	1 358	1 132	979
Ostatní finanční náklady	1 974	1 699	765	375
Daň z příjmů za běžnou činnost	781	65	469	2 050
CELKOVÉ NÁKLADY	77 657	86 960	94 235	10 5420

Výkonová spotřeba

Z analýzy nákladů dle druhové členění vyplývá, že pro společnost jsou největší nákladovou položkou náklady spojené s výkonovou spotřebou. Takto vysoká hodnota není překvapující, jelikož vysoká výkonová spotřeba je charakteristická pro výrobní podniky, mezi které lze zařadit i společnost HYDRAP. Hodnota položky výkonových nákladů se ve sledovaném období pozvolně zvyšovala a z původního podílu 51 % na celkových nákladech se zvýšila v roce 2016 až na hodnotu 59 %. Výkonovou spotřebu lze ještě členit na spotřebu materiálu a energií a na služby. Ve sledovaném období tvořila spotřeba materiálu a energií hlavní část nákladů výkonové spotřeby. Spotřeba materiálu a energií dosahovala v průběhu období podílu kolem 87 %, pouze v roce 2016 tento podíl klesl na 71 %. Do položky spotřeba materiálu a energií spadají náklady na spotřebu přímého materiálu, spotřebu pohonných hmot, obalů nebo ochranných pomůcek. Do této položky spadá také spotřeba drobného majetku s nízkou pořizovací cenou. Díky této nízké pořizovací ceně ho firma neodepisuje, ale účtuje ihned do spotřeby. Pod položkou služby se skrývají náklady, které podniku vznikají ve spojitosti se zajištěním povrchové úpravy dílů a dopravy dílů externími společnostmi, náklady na opravy a údržbu strojů, vzdělávací služby, telekomunikační služby a další. Položka služeb se v roce 2016 zvýšila více než dvakrát oproti roku 2015. Toto zvýšení bylo jednak způsobeno růstem cen služeb externích dodavatelů a dalším důvodem je pořízení nového podnikového softwaru. S pořízením softwaru vznikají podniku nové vysoké náklady na zaškolení zaměstnanců, aby byli schopni s ním pracovat.

Osobní náklady

Osobní náklady představují pro firmu HYDRAP, spol. s r.o., druhou nejvyšší nákladovou položku. Ve sledovaném období od roku 2013 až do roku 2016 osobní náklady tvořily okolo 30 % celkových nákladů. Největší složku osobních nákladů tvoří mzdové náklady. Tyto náklady tvoří v každém roce 73 % osobních nákladů. Mzdové náklady se v průběhu let postupně zvyšovaly a to v důsledku zvyšování mezd zaměstnanců, neboť se počet zaměstnanců ve sledovaném období nezvyšoval a zůstal na původních 80 zaměstnancích. Další složkou osobních nákladů jsou náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění. Tato položka představuje součet sociálního a zdravotního pojištění za zaměstnance a zaměstnavatele, které je firma povinná dle zákona odvádět. Pod položkou sociální náklady jsou zachyceny náklady v podobě daňově uznatelné části příspěvku na stravování a na penzijní připojištění.

Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku

Odpisy dlouhodobého hmotného majetku jsou zastoupeny v podobě výrobních strojů, staveb a osobních automobilů, které firma vlastní. Odpisy dlouhodobého nehmotného majetku představují odpisy softwaru. Hodnota odpisů dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku dosahovala každoročně velice podobných hodnot.

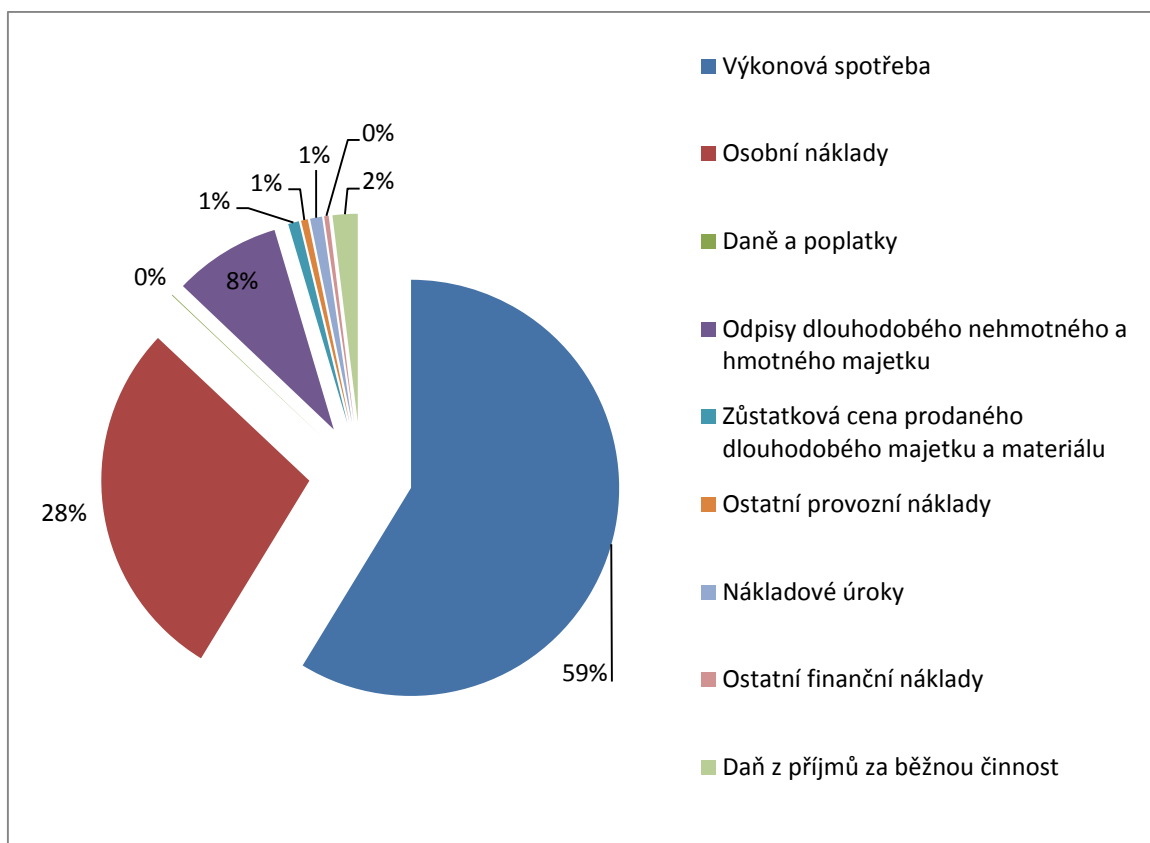
Úrokové náklady

V průběhu sledovaného období měly úrokové náklady klesající tendenci, tedy až na rok 2013, kdy tyto náklady vzrostly. Pomocí ukazatele úrokového krytí můžeme vypočítat schopnost firmy splácet své dluhy. Odborná literatura udává, že podnik by měl dosahovat alespoň hodnoty 5. Dále dodává, že hodnota 1 je hraniční hodnotou, kdy každé snížení zisku bude způsobovat ztrátu. V roce 2016 dosáhla společnost velmi příznivého výsledku, který doporučenou hodnotu dvakrát přesáhl.

Tabulka 5 Výpočet úrokového krytí (vlastní zpracování)

V tis. Kč	2013	2014	2015	2016
Výsledek hospodaření před zdaněním	2 922	1 562	4 128	1 3458
Nákladové úroky	1 260	1 358	1 132	979
Úrokové krytí	2,32	1,15	3,65	13,75

Pro jednodušší zobrazení podílu jednotlivých druhů náklady na celkových nákladech, byl vytvořen graf celkových nákladů, které podniku vznikly v roce 2016. Dle níže uvedeného grafu je na první pohled zřejmé, že převažujícím druhem nákladů je výkonová spotřeba. Po výkonové spotřebě následují osobní náklady, které dosáhly v roce 2016 28 % z celkových nákladů. Za zmínku ještě stojí i položka odpisu dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, která tvoří 8 % z celkových nákladů.



Obrázek 11 Struktura druhových nákladů za rok 2016 (vlastní zpracování)

7.1.1 Horizontální a vertikální analýza druhových nákladů

Horizontální analýza

Byla vypracována na základě dat získaných z výkazu zisku a ztrát za roky 2013 až 2016. S využitím horizontální analýzy můžeme porovnat vývoj nákladů v čase, ve vztahu k minulým obdobím.

Celkové náklady podniku se v prvním období zvýšily o necelých 12 %. Majoritní položka nákladů (výkonová spotřeba) vzrostla o 21 % v důsledku vyšší spotřeby materiálu a služeb. Další položkou, která ve sledovaném období výrazně vzrostla, je zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu. Toto zvýšení bylo způsobeno prodejem nepotřebného materiálu. Můžeme vidět, že některé nákladové položky se výrazně snížily. Mezi tyto položky patří změna stavu rezerv a opravných položek, ostatní provozní náklady a daň z příjmů za běžnou činnost. Snížení daně bylo způsobeno dosažením nižšího hospodářského výsledku a tedy i daňovou povinností.

V následujícím období nedocházelo k razantnímu navyšování nákladů. Například výkonová spotřeba vzrostla o 12 %. Výjimkou je však položka daň z příjmů za běžnou činnost,

která se mnohonásobně zvýšila. Toto zvýšení způsobil vyšší hospodářský výsledek, ze kterého vznikla podniku vyšší daňová povinnost. Náklady nejvíce klesly u položky ostatní finanční náklady, a to o 55 %.

V posledním sledovaném období opět došlo k výraznému navýšení některých položek. Položka, která se nejvíce zvýšila, je opět daň z příjmů za běžnou činnost, i důvod zvýšení je stejný, a to zvýšení hospodářského výsledku. Dalším výrazným zvýšením je hodnota zůstatkové ceny dlouhodobého majetku a materiálu, která se zvýšila z důvodu prodeje materiálu. Došlo i k razantnímu nárůstu u položky služby ve výkonové spotřebě. Díky tomu náklady na výkonovou spotřebu mezitím vzrostly o 3 %, a to i při snížení nákladů na spotřebu materiálu a energie. Snížení nákladů opět vzniklo na položce ostatní finanční náklady, a to o 50 % z důvodu snížení poplatků za vedení bankovních účtů.

Tabulka 6 Horizontální analýza nákladů (vlastní zpracování)

	2013/2014	2014/2015	2015/2016
Náklady vynaložené na prodej zboží	0,00%	0,00%	0,00%
Výkonová spotřeba	21,14%	11,77%	14,94%
- <i>Spotřeba materiálu a energie</i>	21,06%	9,57%	-4,67%
- <i>Služby</i>	21,76%	27,30%	134,30%
Osobní náklady	7,29%	9,30%	6,20%
- <i>Mzdové náklady</i>	7,37%	9,43%	6,29%
- <i>Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění</i>	7,16%	9,24%	6,32%
- <i>Sociální náklady</i>	5,73%	5,60%	1,88%
Daně a poplatky	-3,03%	1,56%	1,54%
Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	0,99%	0,74%	-2,47%
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	50,32%	-15,12%	126,72%
Změna stavu rezerv a opravných položek	-98,40%	10,00%	100,00%
Ostatní provozní náklady	-61,45%	-5,08%	13,99%
Nákladové úroky	7,78%	-16,64%	-13,52%
Ostatní finanční náklady	-13,93%	-54,97%	-50,98%
Daň z příjmů za běžnou činnost	-91,68%	621,54%	337,10%
CELKOVÉ NÁKLADY	11,98%	8,37%	11,87%

Vertikální analýza

Smyslem této analýzy je zobrazení procentuálního podílu jednotlivých složek nákladů na celkových nákladech. Data pro vertikální analýzu nákladů byla získána z výkazu zisku a ztrát za roky 2013 až 2016.

Z analýzy vyplývá, že hlavní složkou nákladů je výkonová spotřeba. Výkonová spotřeba v roce 2013 tvořila něco málo přes 51 % celkových nákladů a v roce 2016 se tato položka zvýšila na necelých 59 %. Výkonová spotřeba je především tvořena položkou spotřebou materiálu a energie, která dosahuje podobu sledovaného období hodnot nad 85 %. Pouze v roce 2016 se tato hodnota snížila na 71 % z důvodu snížení spotřeby a nárůstu druhé složky výkonové spotřeby, a to služeb. Služby se v roce 2016 podílejí na výkonové spotřebě skoro 29 %.

Další významnou položku tvoří osobní náklady. Osobní náklady tvoří tři složky mzdové náklady, náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění a sociální náklady. Mzdové náklady ve sledovaném období dosahují konstantních hodnot 73 %, náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění mají také stálou hodnotu. Třetí složka, jimiž jsou sociální náklady, ve sledovaném období vykazuje mírný pokles.

Třetí největší položku tvoří odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Jak již bylo uvedeno, společnost HYDRAP je výrobní společností, a proto je tedy logické, že bude mít ve vlastnictví velké množství výrobních strojů. Položka odpisů majetku má ve sledovaném období klesající tendenci.

Tabulka 7 Vertikální analýza nákladů (vlastní zpracování)

	2013	2014	2015	2016
Náklady vynaložené na prodej zboží	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Výkonová spotřeba	51,22%	55,41%	57,15%	58,72%
- <i>Spotřeba materiálu a energie</i>	87,67%	87,61%	85,89%	71,23%
- <i>Služby</i>	12,33%	12,39%	14,11%	28,77%
Osobní náklady	30,86%	29,57%	29,82%	28,31%
- <i>Mzdové náklady</i>	73,17%	73,23%	73,32%	73,37%
- <i>Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění</i>	24,64%	24,62%	24,60%	24,63%
- <i>Sociální náklady</i>	2,19%	2,15%	2,08%	2,00%
Daně a poplatky	0,08%	0,07%	0,07%	0,06%

Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	11,37%	10,25%	9,53%	8,31%
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	0,40%	0,53%	0,42%	0,85%
Změna stavu rezerv a opravných položek	-0,81%	-0,01%	-0,01%	0,00%
Ostatní provozní náklady	1,71%	0,59%	0,52%	0,53%
Nákladové úroky	1,62%	1,56%	1,20%	0,93%
Ostatní finanční náklady	2,54%	1,95%	0,81%	0,36%
Daň z příjmů za běžnou činnost	1,01%	0,07%	0,50%	1,94%
CELKOVÉ NÁKLADY	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

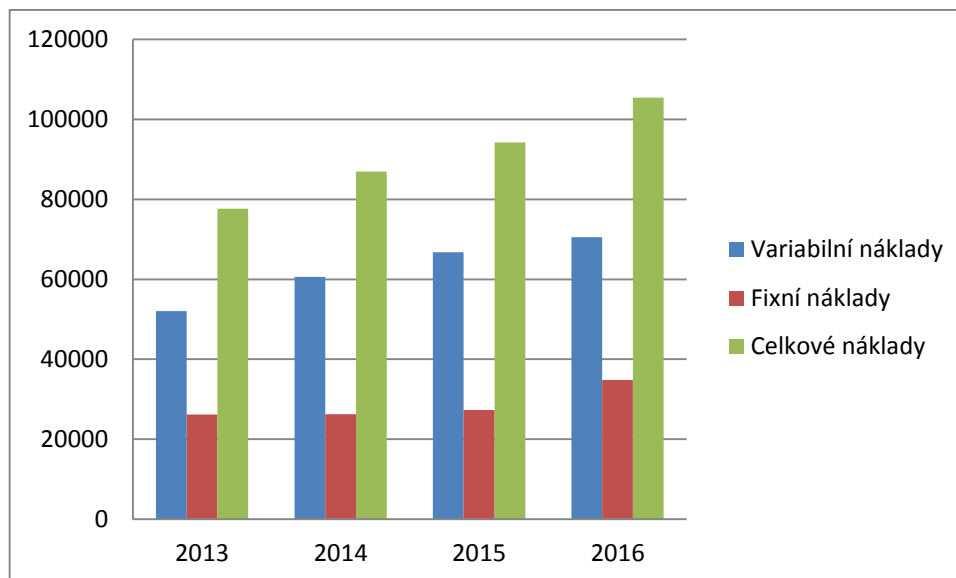
7.2 Analýza nákladů v závislosti na objemu výroby

Tato část se bude věnovat nákladům variabilním a nákladům fixním. Analyzovaná společnost HYDRAP členění na variabilní složku a fixní složku nákladů neprovádí. Rozčlenit nákladové položky na náklady variabilní a fixní, mně pomáhali pracovníci z ekonomického úseku firmy. Rozčleněné náklady budou následně sloužit jako podklady pro výpočet bodu zvratu a nákladových funkcí.

Celkové náklady společnosti HYDRAP ve sledovaném období tvoří především variabilní náklady. Variabilní náklady byly v jednotlivých letech okolo 70 % celkových nákladů. Z níže vypracované tabulky vyplývá, že fixní část nákladů se v průběhu analyzovaného období příliš neměnila, tedy až na rok 2016. V roce 2016 došlo k výraznému navýšení fixních nákladů. Toto navýšení bylo způsobeno především růstem položky služby či daně a poplatky.

Tabulka 8 Přehled variabilních, fixních a celkových nákladů (vlastní zpracování)

V tis. Kč	2013	2014	2015	2016
Variabilní náklady	52 055	60 831	67 182	70 949
Fixní náklady	25 602	26 129	27 053	34 471
Celkové náklady	77 657	86 960	94 235	105 420



Obrázek 12 Vývoj variabilních, fixních a celkových nákladů v tisících korunách (vlastní zpracování)

7.2.1 Variabilní náklady

Výše celkových variabilních nákladů dosahovala hodnot okolo 70% z celkových nákladů. Největší část variabilních nákladů tvoří složka spotřeba přímého materiálu. Jelikož se společnost HYDRAP řadí mezi výrobní podniky lze očekávat, že největší část variabilních nákladů budou tvořit právě náklady vynaložené na **spotřebu materiálu**, což je pro výrobní podniky charakteristické.

Druhou největší část variabilních nákladů tvoří **mzdy výrobních a skladových pracovníků**. Vysoká částka těchto nákladů je způsobena velkým počtem výrobních pracovníků, kteří jsou součástí výrobního procesu.

Spotřeba energií tvoří třetí největší část variabilních nákladů ve sledovaném období. Tato položka představuje spotřebu především elektrické energie nezbytně potřebné pro plynulý provoz výrobních zařízení v podniku.

Společnost HYDRAP nabízí svým zákazníkům u zakázkové výroby dílů možnost zajištění **povrchové úpravy** dílů. V případě zájmu zákazníka společnost zajistí tuto úpravu pomocí externích dodavatelů. Díky této spolupráci s externími dodavateli může společnost přijímat i ty objednávky, na které sama nemá dostatečné vybavení.

Společnost HYDRAP přistupuje k ochraně zdraví svých zaměstnanců velmi zodpovědně, a proto svým zaměstnancům dává k dispozici dostatečné množství **ochranných pomůcek**,

jako jsou ochranné brýle, rukavice, pracovní boty nebo pracovní oděvy. K této položce se vážou i náklady vynaložené na nářadí potřebné při výrobě. Toto nářadí se postupem času opotřebovává a je nutné dokupovat nové. Nákup nového nářadí souvisí i se zakázkovou výrobou. V případě objednání nového dosud nevyroběného dílu je potřeba zakoupit nové nářadí.

Tabulka 9 Struktura variabilních nákladů společnosti (vlastní zpracování)

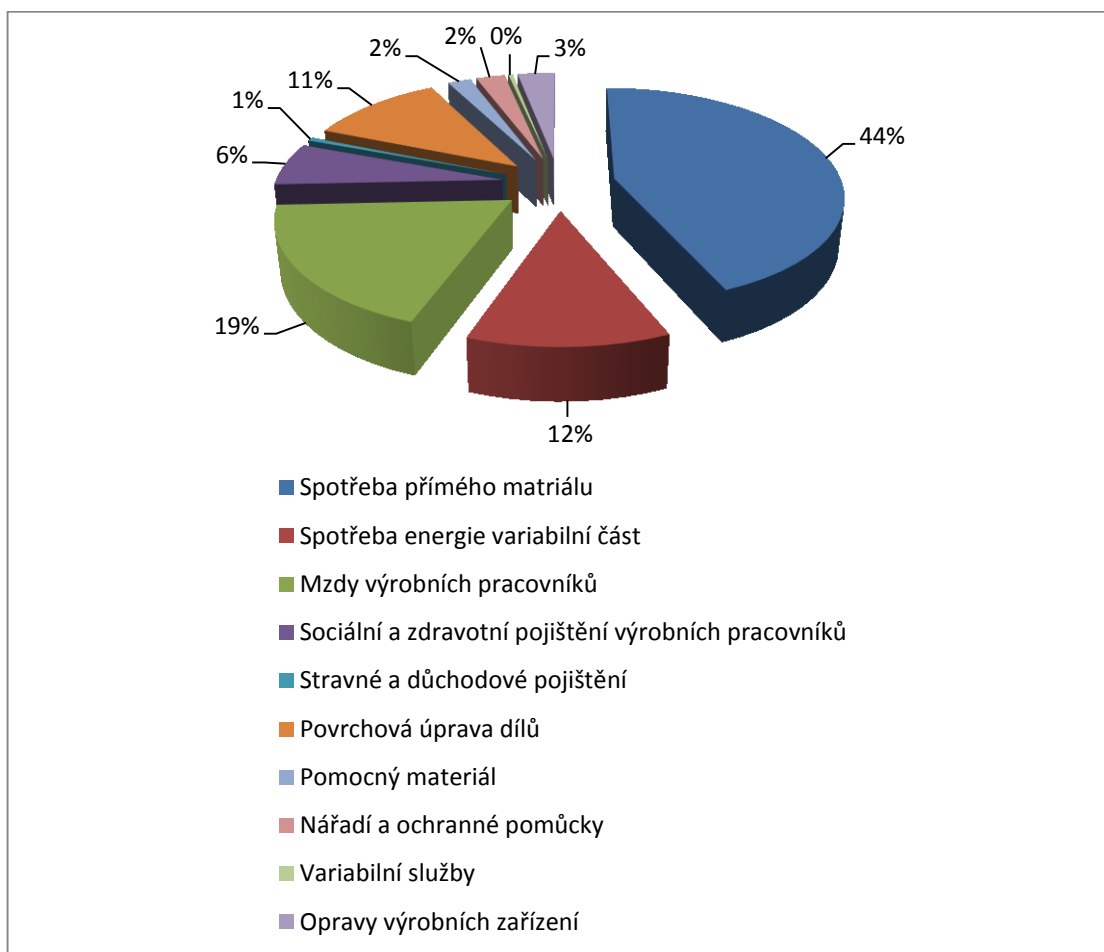
V tis. Kč	2013	2014	2015	2016
Spotřeba přímého materiálu	23 169	29 882	3 2965	3 0946
Spotřeba energie variabilní část	7 445	7 801	8 105	8 417
Mzdy výrobních pracovníků	10 949	11 673	12 671	13 358
Sociální a zdravotní pojištění výrobních pracovníků	3 688	3 924	4 252	4 484
Stravné a důchodové pojištění	327	343	360	364
Povrchová úprava dílů	2 496	2 587	3 395	7 932
Pomocný materiál	1 158	1 293	1 549	1 348
Nářadí a ochranné pomůcky	1 711	1 892	2 099	1 693
Služby	156	189	173	243
Opravy výrobních zařízení	956	1 247	1 613	2 164
Variabilní náklady celkem	52 055	60 831	67 182	70 979

Nejvýznamnější položkou variabilních nákladů jsou náklady vynaložené na **spotřebu materiálu**. Spotřeba přímého materiálu v prvním roce dosahovala podílu 44 %. V dalších dvou analyzovaných letech spotřeba přímého materiálu vzrostla na hodnotu 50 % a ve 4. analyzovaném roce klesla znova na hodnotu 44 % z celkových variabilních nákladů.

V souvislosti s výrobou je zde i **spotřeba energie**. Položka spotřeba energie představuje spotřebu elektřiny potřebné pro provoz výrobních strojů. Z tabulky je patrné, že spotřeba energie má rostoucí tendenci, ale podíl na celkových variabilních nákladech klesá. V roce 2013 dosahovala hodnoty 14 %, v roce 2016 se snížila na hodnotu 12 % z celkových variabilních nákladů.

Mzdy výrobních pracovníků a s nimi související sociální a zdravotní pojištění, důchodové pojištění a stravné mají v jednotlivých letech sledovaného období rostoucí charakter. Tento růst není nikterak vysoký z důvodu, že společnost HYDRAP udržuje stálý počet zaměstnanců, a tedy meziroční zvýšení je způsobeno postupným zvyšováním platů.

Povrchová úprava dílů představuje službu, kterou společnost HYDRAP nabízí u zakázkové výroby s pomocí externích dodavatelů. Tato služba představuje například moření, zinkování nebo povrchového kalení. V průběhu sledovaného období se náklady na tuto službu pohybovaly okolo 5 % z celkových variabilních nákladů. V roce 2016 však došlo k výraznému navýšení této položky a dosáhla na hodnotu 11 % z celkových variabilních nákladů. Bude-li se tato položka zvyšovat i v následujících letech, je na společnosti, jestli se rozhodne, zda bude i nadále využívat služeb externích dodavatelů, nebo zvolí investici do vlastního zařízení pro povrchovou úpravu.



Obrázek 13 Struktura variabilních nákladů v roce 2016 (vlastní zpracování)

7.2.2 Fixní náklady

V teoretické části bakalářské práce byly fixní náklady popsány jako náklady, které nejsou závislé na změně objemu produkce podniku. Fixní náklady tedy vznikají i v případě, kdy podnik nevyrábí žádné produkty a objem výroby je nulový. Níže uvedená tabulka zachycu-

je veškeré náklady, které tvoří fixní část celkových nákladů podniku ve sledovaném období.

Z výsledků provedené analýzy fixních nákladů vyplývá, že ve společnosti HYDRAP tvoří fixní náklady zhruba 30 % celkových nákladů. Největší částí fixních nákladů představují **odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku**. Společnost odepisuje velké množství výrobních strojů, jako jsou CNC a dokončovací stroje, osobní automobily, vysokozdvizné vozíky. Dále společnost odepisuje budovy, které má ve svém vlastnictví. Jedná se o výrobní halu a sklad hotových výrobků. Nehmotný majetek představuje nový podnikový systém, který si společnost pořídila v roce 2016.

Druhou největší položkou fixních nákladů jsou **mzdy administrativních pracovníků**. Tyto mzdy se vyplácejí ve stejném množství bez ohledu na objem produkce. Se mzdami je spojeno i sociální a zdravotní pojištění, které musí podnik ze zákona za své zaměstnance odvádět. Sociální náklady představují uznatelnou část nákladů na stravování zaměstnanců a náklady na důchodové připojištění.

Spotřeba energie ve fixních nákladech představuje náklady na elektřinu, vodu a na vytápění.

Služby představují takový druh služeb, které musí společnost objednat neohledně na velikost objemu produkce. Můžeme sem zařadit školení zaměstnanců, náklady spojené s inzercí, různé kontroly a revize, právní poradenství, svoz odpadu, náklady na daňového poradce nebo služby v souvislosti s auditem.

Opravy a údržba zachycují náklady vynaložené například na opravy automobilu nebo vysokozdvizného vozíku popřípadě náklady na opravy budov. Tyto náklady na opravu a údržbu nesouvisí s objemem výroby.

Zákon o účetnictví umožňuje firmám zaúčtovat drobný hmotný majetek s pořizovací cenou do 40 tisíc korun českých jako oběžný majetek. V okamžiku, kdy dojde k jeho vyskladnění a spotřebování, je zaúčtován do spotřeby na příslušný účet „spotřeba materiálu.“

Položka **poplatky a daně** v sobě ukrývá poplatky, které podnik odvádí státu. Mezi tyto poplatky můžeme zařadit daň z nemovitosti, daň silniční nebo daň z příjmů právnických osob.

Tabulka 10 Struktura fixních nákladů společnosti (vlastní zpracování)

V tis. Kč	2013	2014	2015	2016
Mzdy administrativních pracovníků	6 586	7 154	7 932	8 540
Sociální a zdravotní pojištění administrativních pracovníků	2 218	2 405	2 662	2 867
Stravné a důchodové pojištění	197	211	225	232
Spotřeba energie fixní část	1 099	1 064	1 055	1 284
Služby	843	1 456	1 986	6 845
Odpisy	8 826	8 913	8 979	8 757
Opravy a údržba	267	285	211	345
Náklady na pohonné hmoty	185	206	222	278
Spotřeba drobného hmotného majetku	290	284	482	408
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	308	463	393	891
Ostatní provozní náklady	1 328	512	486	554
Nákladové úroky	1 260	1 358	1 132	979
Poplatky a daně	847	129	534	2 116
Ostatní finanční náklady	1 974	1 699	765	375
Změna stavu rezerv a opravných položek	-626	-10	-11	0
Fixní náklady	25 602	26 129	27 053	34 471

Největším fixním nákladem jsou **odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku**. Tyto odpisy dosahují hodnot od 25 % do 34 % z celkových fixních nákladů. V roce 2014, kdy odpisy dosahovaly nejvyšší hodnoty (34 %), tak v peněžním vyjádření měly hodnotu necelých 9 milionů korun.

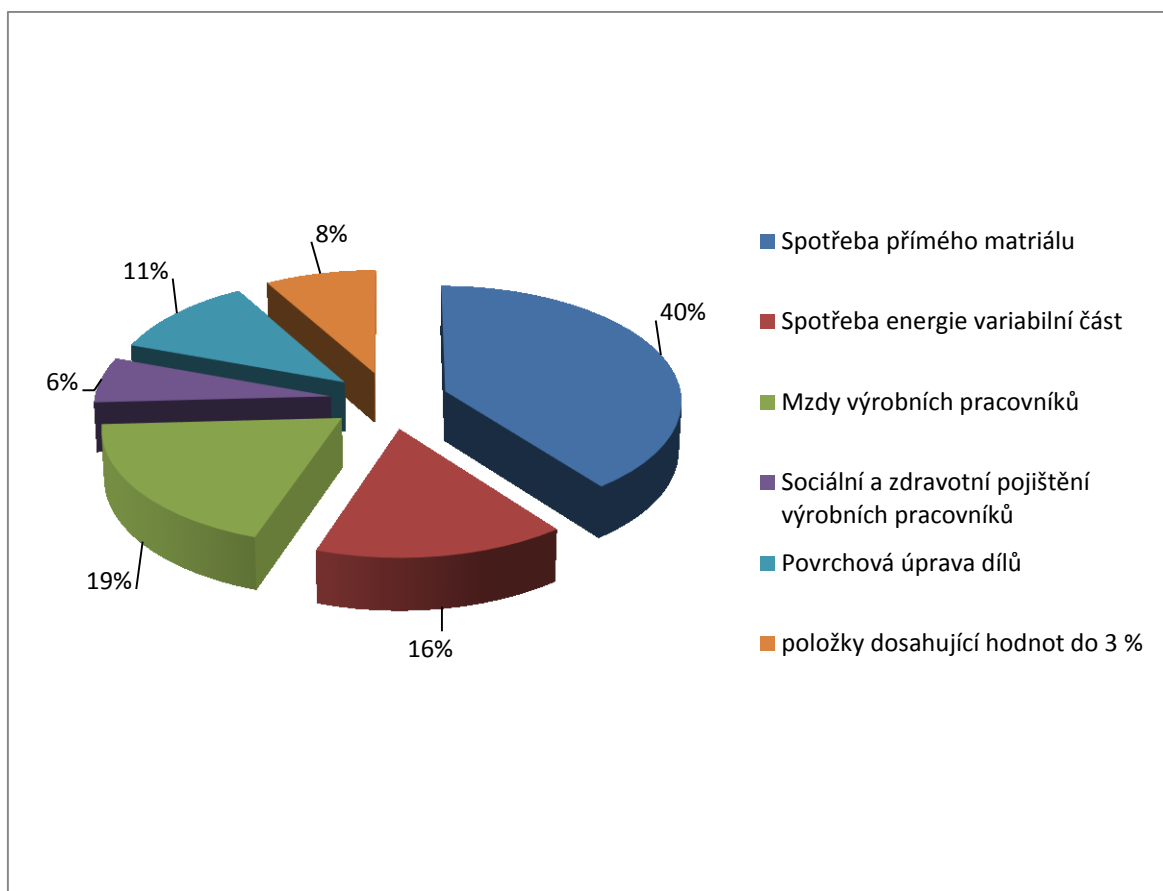
Mzdy administrativních pracovníků mají ve společnosti rostoucí charakter, jak vyplývá z uvedené tabulky. Mzdy ve sledovaném období dosahovaly okolo 30 % podílu na celkových fixních nákladech. V souvislosti se zvyšováním položky mezd se současně zvyšuje i položka sociálního a zdravotního pojištění administrativních pracovníků a položka stravné a důchodové připojištění.

Každoročně společnost HYDRAP vynakládá více nákladů na položku **služeb**. V roce 2016 došlo k razantnímu navýšení a položka služeb dosáhla hodnoty necelých sedmi milionů korun. Toto navýšení bylo především způsobeno nákupem nového podnikového softwaru a

s tím související zaškolení administrativních pracovníků pro práci s ním. Dalším souvisejícím nákladem s novým softwarem je správa a údržba podnikových serverů. Dalším důvodem navýšení je, že společnost nabízela zaměstnancům možnost zúčastnit se jazykových kurzů v rámci zvyšování kvalifikace zaměstnanců.

Ostatní provozní náklady představují náklady spojené s pojištěním majetku nebo náklady spojené se změnou oceňování majetku. V roce 2013 představovala tato položka pro firmu náklady v hodnotě 1,3 milionu korun. V následujících dvou letech se tyto náklady snižovaly a v roce 2016 se mírně zvýšily, ale i přes toto zvýšení ostatní provozní náklady tvoří pouze 1,6 % fixních nákladů.

Ostatní finanční náklady zahrnují náklady spojené s bankovními účty nebo náklady spojené se získáním bankovních záruk. Na začátku sledovaného období tato položka představovala 8 % z celkových fixních nákladů. V následujících letech měly ostatní finanční náklady klesající tendenci. V roce 2016 dosáhly tyto náklady hodnoty 375 tisíc korun, což představuje pouze 1 % z celkových fixních nákladů.



Obrázek 14 Struktura fixních nákladů firmy v roce 2016 (vlastní zpracování)

8 MODELOVÁNÍ NÁKLADŮ

V rámci této kapitoly bakalářské práce bude provedena modelace nákladů na základě informací získaných v teoretické části.

8.1 Stanovení bodu zvratu

Bod zvratu představuje bod, ve kterém společnost produkuje dostatečné množství výrobků k pokrytí vzniklých nákladů. V bodě zvratu začíná společnost generovat zisk. Výsledek hospodaření v bodě zvratu je nulový a společnost tedy není ani zisková a ani ztrátová.

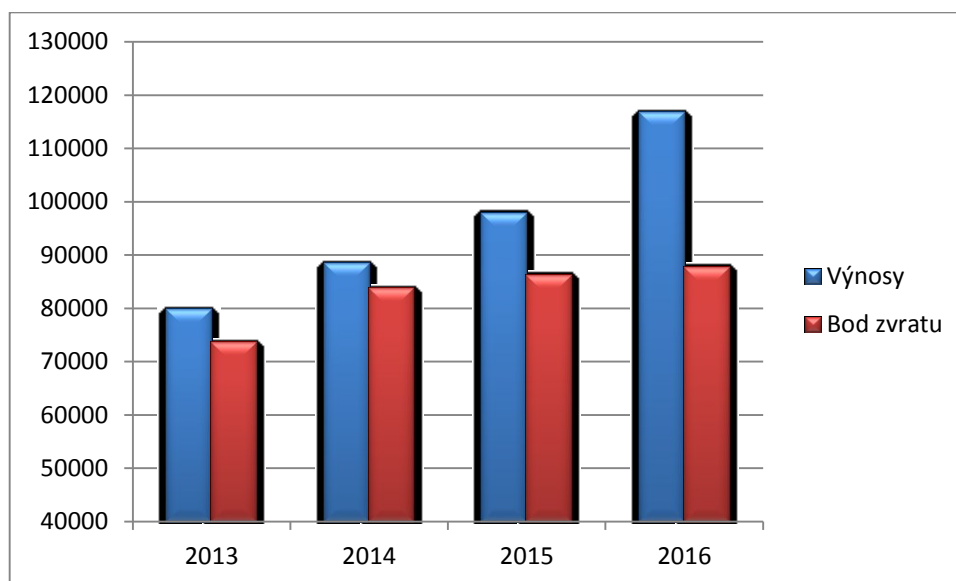
S pomocí dat, které byly získány analýzou minulých let v předchozích částech bakalářské práce a potřebnými znalostmi, získanými z teoretické části, můžeme provést stanovení bodu zvratu. Jelikož společnost HYDRAP vyrábí celou řadu různých výrobků, nelze použít obecný vzorec pro výpočet bodu zvratu s použitím příspěvku na úhradu fixních nákladů z toho důvodu bude využito haléřového ukazatele, který se vypočítá jako podíl variabilních nákladů a výnosů.

Tabulka 11 Analýza body zvratu společnosti (vlastní zpracování)

V tis. Kč	2013	2014	2015	2016
Výnosy	79 798	88 457	97 894	116 828
Variabilní náklady	52 055	60 831	67 182	70 949
Haléřový ukazatel	0,6523	0,6877	0,6863	0,6073
Fixní náklady	25 602	26 129	27 053	34 471
Bod zvratu	73 633	83 666	86 238	87 779

Z provedené analýzy vyplývá, že společnost HYDRAP v každém sledovaném roce dokázala dosáhnout bodu zvratu i tento bod překročit. To znamená, že společnost byla v každém roce zisková. Pro větší přehlednost byl vypracován graf, který je uvedený níže.

Obrázek 15 Srovnání bodu zvratu s výnosy za roky 2013 - 2016
v tisících korunách (vlastní zpracování)



8.1.1 Bezpečnostní podnikatelská rezerva

Bezpečnostní podnikatelská rezerva je ukazatel, které podává společnosti informace o tom, jak daleko se nachází od bodu zvratu či o kolik se mohou výnosy snížit, než dosáhne bodu zvratu. S využitím dat, získaných z předchozí analýzy bodu zvratu, bude proveden výpočet této bezpečnostní rezervy.

Tabulka 12 Výpočet bezpečnostní podnikatelské rezervy (vlastní zpracování)

V tis. Kč	2013	2014	2015	2016
Výnosy	79 798	88 457	97 894	116 828
Bod zvratu	73 633	83 666	86 238	87 779
Bezpečnostní rezerva	6 165	4 791	11 656	29 049
Bezpečnostní rezerva v %	7,73%	5,4%	11,9%	24,86%

Jak již bylo zjištěno v části zabývající se bodem zvratu, společnost byla v každém roce zisková a díky tomu tvořila i kladnou bezpečnostní rezervu. V prvních dvou letech bezpečnostní rezerva dosahovala nepříliš vysokých hodnot, ale to se změnilo v následujících letech. V roce 2016 podnikatelská bezpečnostní rezerva dosáhla necelých 25 %, což představuje 29 milionů korun.

8.2 Stanování nákladové funkce

V teoretické části bakalářské práce byly uvedeny čtyři způsoby stanovení nákladové funkce a nyní bude jedna z nich použita. Pro stanovení nákladové funkce bude využito klasifikační metody, ve které bude využito rozdělení nákladů na variabilní a fixní z předchozí části. Jak již bylo uvedeno dříve společnost HYDRAP vyrábí celou řadu výrobků, a proto i tady bude využit haléřový ukazatel. V níže vypracované tabulce jsou zachyceny veškeré potřebné veličiny pro stanovení nákladové funkce.

Tabulka 13 Hodnoty sloužící pro stanovení nákladových funkcí za období 2013 - 2016 v tisících korunách (vlastní zpracování)

Rok	Fixní náklady	Variabilní	Výnosy	Haléřový ukazatel
2013	25 602	52 055	79 798	0,6523
2014	26 129	60 831	88 457	0,6877
2015	27 053	67 182	97 894	0,6863
2016	34 471	70 949	116 828	0,6073

Po dosazení veličin do základního vzorce vyjdou nákladové funkce, které jsou zobrazeny v tabulce. Pro výpočet celkových nákladů společnosti může být využita nákladová funkce z roku 2016. Po dosazení plánovaných tržeb pro rok 2017 místo písmene Q dostane podnik odhadovanou částku celkových nákladů za rok 2017.

Tabulka 14 Nákladové funkce za rok 2013 - 2016

Rok	Nákladová funkce
2013	$N = 25\,602 + 0,6523 * Q$
2014	$N = 26\,129 + 0,6877 * Q$
2015	$N = 27\,053 + 0,6863 * Q$
2016	$N = 34\,471 + 0,6073 * Q$

8.3 Provozní páka

Teoretická část bakalářská práce uvádí, že stupeň provozní páky zobrazuje, o kolik procent ze změny hospodářský výsledek před zdaněním v závislosti se zvýšením tržeb o jedno procento. V níže uvedené tabulce jsou zachyceny potřebné veličiny pro výpočet provozní páky za roky 2013 až 2016.

Tabulka 15 Výpočet stupně provozní páky (vlastní zpracování)

V tis. Kč	2013	2014	2015	2016
Výsledek hospodaření před zdaněním	2 922	1 562	4 128	13 458
Tržby	80 224	85 075	98 744	11 0299
Stupeň provozní páky (%)	0,25%	-7,70%	10,22%	19,31%

Na začátku sledovaného období dosahovala provozní páka velmi nízkých hodnot. Ve druhém roce sledovaného období dokonce záporných hodnot. Ve třetím roce došlo k výraznému navýšení a ve čtvrtém dosáhla provozní páka hodnoty 19,31 %. To znamená, že při zvýšení tržeb o jedno procento by podnik dosáhl zvýšení hospodářského výsledku o více než devatenáct procent.

9 ZÁVĚREČNÁ DOPORUČENÍ

Analýza nákladů společnosti HYDRAP, spol. s r.o., byla provedena na základě poskytnutých interních dokumentů za roky 2013 až 2016. Na základě provedené analýzy jsem stanovil doporučení, které může společnost využít pro budoucí řízení nákladů.

V analyzované společnosti se při členění nákladů využívá pouze druhového členění, které se především užívá pro potřeby finančního účetnictví. Tato metoda členění nákladů je pro pečlivou a dlouhodobou analýzu nákladů nedostačující. Proto bych doporučil členit náklady i v závislosti na změně objemu produkce. V bakalářské práci byly s pomocí ekonomického oddělení náklady rozčleněny na fixní a variabilní. Díky tomu může vedení a pověřeni pracovníci sledovat vývoj jednotlivých variabilních nebo fixních položek. Systematické sledování nákladů může přispět při jejich kontrole. Například při položce služeb by společnost mohla určit, zda zvýšení této položky souvisí s variabilní částí nákladů nebo s fixní částí, která se nemění v závislosti na produkci. Díky podrobnějšímu členění nákladů, než u druhového členění, může podnik v případě ztráty nebo nedosažení požadovaného zisku lépe zanalyzovat, které náklady se vyvíjely jinak, než bylo očekáváno a na základě toho přijmout opatření pro nápravu, případně úsporná opatření. V případě, že se společnost rozhodne využít doporučeného členění, může na základě těchto dat sestavit nákladovou funkci nebo stanovit bod zvratu, který je velmi důležitý v manažerském účetnictví.

V roce 2016 vzrostly náklady vynaložené v souvislosti se službami o deset milionů. Velkou část těchto nákladů tvoří povrchová úprava dílů, kterou společnost zajišťuje ve spolupráci s externími firmami. V případě, že tento trend růstu zakázek s požadavkem povrchové úpravy bude i nadále pokračovat, stojí za zvážení, zda by podnik neměl investovat a pořídit si své vlastní zařízení na povrchovou úpravu dílů. Díky nákupu potřebného vybavení by společnost mohla provádět povrchovou úpravu sama a tak ušetřit finanční prostředky, které by jinak platila externím společnostem.

Členění nákladů v závislosti na změnu objemu produkce na variabilní a fixní může společnost dále využít při stanovení bodu zvratu. S využitím bodu zvratu může management společnosti lépe plánovat minimální výnosy, které jsou potřebné k pokrytí vynaložených nákladů. V případě pokrytí vynaložených nákladů může společnost dále generovat zisk a tento zisk poté zpět investovat do společnosti a podpořit tím tak svůj růst. V případě, že se společnost rozhodne aplikovat doporučené členění na variabilní a fixní náklady, může tyto

náklady ještě členit pro výrobu a obchod odděleně. Na základě tohoto členění lze stanovit bod zvratu pro výrobu a bod zvratu pro obchod.

S bodem zvratu souvisí také bezpečnostní podnikatelská rezerva, která poskytuje vedení společnosti informace o velikosti „finančního polštáře“ vytvořeného z výnosů převyšujících bod zvratu. Na základě toho se může společnost rozhodnout, zdali bude investovat anebo prostředky uschová a využije v případě neočekávaných výdajů.

Dalším doporučením pro firmu je používání nákladové funkce. Nákladovou funkci, která je uvedena v bakalářské práci, je možné využít pro stanovení velikosti celkových nákladů při určité velikosti produkce. V případě, že by společnost vhodně rozčlenila náklady na jednotlivá oddělení, mohla by stanovit nákladovou funkci pro každé z nich.

Jelikož ve společnosti HYDRAP, spol. s r.o., tvoří velkou část celkových nákladů fixní náklady, doporučil bych společnosti sledovat i úroveň provozní páky. Díky vysokým fixním nákladům rostou tržby rychleji. Společnost může tento růst podpořit zvýšením fixních nákladů, například nákupem vlastního zařízení na povrchovou úpravu dílů, ale musí dosáhnout takového objemu produkce, aby dosáhla bodu zvratu. Toto rozhodnutí závisí na objemu zakázek, protože v případě, kdy se zvýší fixní náklady a zároveň se sníží objem produkce, společnost nedosáhne bodu zvratu a bude tedy vykazovat ztrátu.

Uvedená doporučení by mohla přispět společnosti k lepšímu řízení nákladů potažmo i k lepší celkové hospodárnosti podniku. Většina doporučení by neměla představovat pro společnost výrazné zvýšení nákladů v souvislosti s jejich přijetím. Výjimku představuje doporučení v souvislosti s nákupem vlastního zařízení na povrchovou úpravu dílů.

ZÁVĚR

Hlavním cílem bakalářské práce bylo analyzovat náklady ve společnosti HYDRAP, spol. s r.o. Na základě výsledků provedené analýzy byly poté sestaveny doporučení a návrhy, které může společnost využít při plánování nákladů.

Teoretická část bakalářské práce byla vypracována na základě znalostí získaných pomocí literární rešerše 18 publikací, které se věnují tématu nákladů. Tyto získané znalosti zabývající se problematikou nákladů jsou následně použity v praktické části práce.

V praktické části byla provedena analýza nákladů společnosti. Data potřebná pro provedení této analýzy byly získány z dokumentů, které poskytla společnost. Jedná se o výkazy zisku a ztrát, které zachycují náklady za roky 2013 až 2016. V první části je představena společnost HYDRAP, spol. s r.o., její předmět podnikání, finanční a majetková struktura a nakonec hospodaření za poslední roky. Dále bylo provedeno členění nákladů podle druhu a podle závislosti na změně objemu výroby. Jelikož se ve společnosti členění na variabilní a fixní náklady normálně neprovádí, využil jsem pomoci ekonomického oddělení, který mi s tímto rozdělením pomohl. Takto rozčleněné náklady byly základem pro stanovení bodu zvratu a stanovení nákladové funkce.

Závěrem praktické části bakalářské práce jsou na základě provedené analýzy stanoveny doporučení, které může společnost využít pro budoucí řízení nákladů a jejich optimalizaci.

Bakalářská práce pro mě znamenala přínos v podobě prohloubení znalostí v oblasti nákladů a možnost tyto znalosti aplikovat ve firemní praxi. Snahou této bakalářské práce bylo poskytnout společnosti i jiný pohled na oblast řízení nákladů a případně inspirovat pro možná zlepšení. Doufám, že tato práce bude pro analyzovanou společnost přínosná v souvislosti s jejím budoucím působením.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- ČECHOVÁ, Alena. 2011, Manažerské účetnictví. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, vi, 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.
- DRURY, Colin. 2015, Management and cost accounting. Ninth edition. Andover: Cengage Learning, xix, 827. ISBN 978-1-4080-9393-1.
- FIBÍROVÁ, Jana. 2015, Manažerské účetnictví: nástroje a metody. 2., aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 402 s. ISBN 978-80-7478-743-0.
- HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA. 2008, Manažerské účetnictví. Praha: Grada, 259 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-2471-3.
- KRÁL, Bohumil. 2010, Manažerské účetnictví. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
- KOČMANOVÁ, Alena. 2013, Ekonomické řízení podniku. Praha: Linde Praha, x, 358 s. Monografie. ISBN 978-80-7201-932-8.
- LANDA, Martin, 2008. Finanční a manažerské účetnictví podnikatelů. Ostrava: Key Publishing, 324 s. Ekonomie. ISBN 978-80-87071-85-4
- LANG, Helmut. 2005, Manažerské účetnictví: teorie a praxe. Praha: C. H. Beck, xv, 216 s. C. H. Beck pro praxi. ISBN 80-7179-419-8.
- MACÁKOVÁ, Libuše. 2010. Mikroekonomie: základní kurz. 11. vyd. Slaný: Melandrium, dotisk, 275 s. ISBN 978-80-86175-70-6.
- PAVELKOVÁ, Drahomíra a Adriana KNÁPKOVÁ. 2008, Podnikové finance: studijní pomůcka pro distanční studium. Vyd. 4., nezměn. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 293 s. ISBN 978-80-7318-732-3.
- POPEŠKO, Boris a Šárka PAPADAKI. 2016, Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada, 263 s. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-5773-5
- SCHOLLEOVÁ, Hana. 2012, Ekonomické a finanční řízení pro neekonomy. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Grada, 268 s. Expert. ISBN 978-80-247-4004-1.
- STROUHAL, Jiří. 2012, Ekonomika podniku. Praha: Institut certifikace účetních, 176 s. Vzdělávání účetních v ČR. Učebnice. ISBN 978-80-86716-83-1.
- SYNEK, Miloslav. 2011, Manažerská ekonomika. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 471 s. Expert. ISBN 978-80-247-3494-1.

SYNEK, Miloslav a Eva KISLINGEROVÁ. 2015, Podniková ekonomika. 6., přeprac. a dopl. vyd. V Praze: C. H. Beck, xxviii, 526 s. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7400-274-8.

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

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

ŽIŽKA, Miroslav a Kateřina MARŠÍKOVÁ. 2014, Ekonomika podniku v teorii a příkladech. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 260, [7] s. ISBN 978-80-7494-126-9.

interní materiály podniku

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

b	Variabilní náklady na jeden výrobek
BZ	Bod zvratu
BPK	Bezpečnostní podnikatelský koeficient
BPR	Bezpečnostní podnikatelská rezerva
c	Cena jednoho výrobku
CN	Celkové náklady
CV	Celkové výnosy
EBIT	Zisk před zdaněním a úroky
FN	Fixní náklady
h	Halířový ukazatel
KVK	Kritické využití výrobní kapacity
N	Náklady
P	Cena
Q	Objem výroby
Spol. s r.o.	Společnost s ručením omezeným
VN	Variabilní náklady
V	Výnosy
Z	Zisk

SEZNAM OBRÁZKŮ

<i>Obrázek 1 Vztah jednotlivých přístupů k pojetí nákladů (Popesko, Papadaki, 2016, s. 28).....</i>	<i>14</i>
<i>Obrázek 2 Průběh celkových variabilních nákladů (Zámečník, Tučková, Hromková, 2007, s. 23)</i>	<i>21</i>
<i>Obrázek 3 Analýza bodu zvratu (Synek, Kislingerová a kolektiv, 2015, s. 52)</i>	<i>25</i>
<i>Obrázek 4 Průběh celkových nákladů (Synek, Kislingerová a kolektiv, 2015, s. 47)</i>	<i>27</i>
<i>Obrázek 5 Dlouhodobá nákladová funkce U-tvaru (Synek a kolektiv, 2011, s.92)</i>	<i>28</i>
<i>Obrázek 6 Odhad fixních nákladů grafickou metodou (Zámečník, Tučková, Hromková, 2009, s. 41)</i>	<i>30</i>
<i>Obrázek 7 Slabá a silná provozní páka v podniku (Popesko, Papadaki, 2016, s. 47)</i>	<i>33</i>
<i>Obrázek 8 Logo společnosti (HYDRAP spol. s r.o.)</i>	<i>36</i>
<i>Obrázek 9 Ukázka výrobků společnosti (HYDRAP spol. s r.o.)</i>	<i>37</i>
<i>Obrázek 10 Vývoj výnosů a nákladů za roky 2013 až 2016 v tisících korunách (vlastní zpracování)</i>	<i>40</i>
<i>Obrázek 11 Struktura druhových nákladů za rok 2016 (vlastní zpracování)</i>	<i>44</i>
<i>Obrázek 12 Vývoj variabilních, fixních a celkových nákladů v tisících korunách (vlastní zpracování)</i>	<i>48</i>
<i>Obrázek 13 Struktura variabilních nákladů v roce 2016 (vlastní zpracování)</i>	<i>50</i>
<i>Obrázek 14 Struktura fixních nákladů firmy v roce 2016 (vlastní zpracování).....</i>	<i>53</i>
<i>Obrázek 15 Srovnání bodu zvratu s výnosy za roky 2013 - 2016 v tisících korunách (vlastní zpracování)</i>	<i>55</i>

SEZNAM TABULEK

<i>Tabulka 1 Majetková struktura firmy za období 2013 - 2016 (vlastní zpracování)</i>	<i>38</i>
<i>Tabulka 2 Finanční struktura firmy za období 2013 - 2016 (vlastní zpracování).....</i>	<i>39</i>
<i>Tabulka 3 Vývoj ekonomických výsledku za období 2013 - 2016 (vlastní zpracování).....</i>	<i>40</i>
<i>Tabulka 4 Náklady dle druhového členění za období 2013 - 2016 (vlastní zpracování).....</i>	<i>41</i>
<i>Tabulka 5 Výpočet úrokového krytí (vlastní zpracování)</i>	<i>43</i>
<i>Tabulka 6 Horizontální analýza nákladů (vlastní zpracování)</i>	<i>45</i>
<i>Tabulka 7 Vertikální analýza nákladů (vlastní zpracování)</i>	<i>46</i>
<i>Tabulka 8 Přehled variabilních, fixních a celkových nákladů (vlastní zpracování)</i>	<i>47</i>
<i>Tabulka 9 Struktura variabilních nákladů společnosti (vlastní zpracování).....</i>	<i>49</i>
<i>Tabulka 10 Struktura fixních nákladů společnosti (vlastní zpracování)</i>	<i>52</i>
<i>Tabulka 11 Analýza body zvratu společnosti (vlastní zpracování).....</i>	<i>54</i>
<i>Tabulka 12 Výpočet bezpečnostní podnikatelské rezervy (vlastní zpracování)</i>	<i>55</i>
<i>Tabulka 13 Hodnoty sloužící pro stanovení nákladových funkcí za období 2013 - 2016 v tisících korunách (vlastní zpracování)</i>	<i>56</i>
<i>Tabulka 14 Nákladové funkce za rok 2013 - 2016.....</i>	<i>56</i>
<i>Tabulka 15 Výpočet stupně provozní páky (vlastní zpracování)</i>	<i>57</i>

SEZNAM PŘÍLOH

Výkaz zisku a ztrát 2015-2016

Výkaz zisku a ztrát 2013-2014

PŘÍLOHA P I: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁT 2015 - 2016

Upozornění: Opis pouze pro potřebu poplatníka ke kontrole elektronicky odeslaných údajů, nelze jej použít jako součást účetní závěrky, bude-li přiznání podáváno v listinné podobě.

Daňový subjekt:	HYDRAP spol. s r.o.
IČ / DIČ:	46347232 / CZ46347232
Sídlo účetní jednotky:	Návesní 1, Mladcová, 76001 Zlín

Vybrané údaje z Výkazu zisku a ztráty pro podnikatele - druhové členění, v plném rozsahu
ke dni 31.12.2016
(v celých tisících Kč)

	Název položky	běžné účetní období	minulé účetní období
		1	2
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	108209	96063
II.	Tržby za prodej zboží		
A.	Výkonová spotřeba	61903	53855
A.1.	Náklady vynaložené na prodané zboží		
A.2.	Spotřeba materiálu a energie	44096	46255
A.3.	Služby	17807	7600
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	-2255	1647
C.	Aktivace (-)	-4002	-34
D.	Osobní náklady	29845	28102
D.1.	Mzdové náklady	21898	20603
D.2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	7947	7499
D.2.1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	7351	6914
D.2.2.	Ostatní náklady	596	585
E.	Úprava hodnot v provozní oblasti	8757	8979
E.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	8756	8979
E.1.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	8756	8979
E.1.2.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - dočasné		
E.2.	Úpravy hodnot zásob		
E.3.	Úpravy hodnot pohledávek	1	0
III.	Ostatní provozní výnosy	2277	2877
III.1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	559	218
III.2.	Tržby z prodaného materiálu	1531	2463
III.3.	Jiné provozní výnosy	187	196
F.	Ostatní provozní náklady	1511	933
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	44	2
F.2.	Zůstatková cena prodaného materiálu	847	391
F.3.	Daně a poplatky v provozní oblasti	66	65
F.4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	0	-11
F.5.	Jiné provozní náklady	554	486
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)	14727	5458
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku - podíly		
IV.1.	Výnosy z podílů - ovládaná nebo ovládající osoba		
IV.2.	Ostatní výnosy z podílů		
G.	Náklady vynaložené na prodané podíly		
V.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku		
V.1.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku - ovládaná nebo ovládající osoba		
V.2.	Ostatní výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku		
H.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem		
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy		
VI.1.	Výnosové úroky a podobné výnosy - ovládaná nebo ovládající osoba		
VI.2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy		
L.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti		

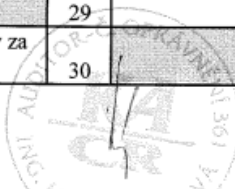
	Název položky	běžné účetní období	minulé účetní období
		1	2
J.	Nákladové úroky a podobné náklady	979	1132
J.1.	Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládající osoba	228	0
J.2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	751	1132
VII.	Ostatní finanční výnosy	85	567
K.	Ostatní finanční náklady	375	765
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)	-1269	-1330
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	13458	4128
L.	Daň z příjmů	2050	469
L.1.	Daň z příjmů splatná	2050	469
L.2.	Daň z příjmů odložená (+/-)		
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	11408	3659
M.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	11408	3659
*	Čistý obrat za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII.	110571	99507

Člen statutárního orgánu, jehož podpisový záznam byl připojen k účetní závěrce:	Ing. Jaroslav Doležel
---	-----------------------

PŘÍLOHA P II: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁT 2014 - 2013

Minimální závazný výčet informací podle vyhlášky č.500/2002 Sb.	VÝKAZ ZISKU A ZTRÁT v plném rozsahu ke dni 31.12.2014 (v celých tisících Kč)	Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky HYDRAP, spol. s r.o. Sídlo nebo bydliště účetní jednotky a místo podn.liší-li se od bydliště Návesní 1 Mladcová 760 01 Zlín Účetní jednotka vedena u KS Brno oddíl C vložka 5619						
	<table border="1"> <tr> <td>Rok</td> <td>Měsíc</td> <td>IČ</td> </tr> <tr> <td>2014</td> <td>12</td> <td>46347232</td> </tr> </table>	Rok	Měsíc	IČ	2014	12	46347232	
Rok	Měsíc	IČ						
2014	12	46347232						

Označ. a	TEXT b	Číslo radku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	01		
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02		
+	Obchodní marže (I.-A.)	03	0	0
II.	Výkony (II.1až II.3.)	04	82 462	74 640
II.1.	Tržby za prodej vlast. výrobků a služeb	05	81 162	77 417
2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06	1 300	-2 777
3.	Aktivace	07		
B.	Výkonová spotřeba (B.I.+ B.II.)	08	48 185	39 775
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	09	42 215	34 872
B. 2.	Služby	10	5 970	4 903
+	Přidaná hodnota (I.-A. + II.-B.)	11	34 277	34 865
C.	Osobní náklady (C.I.až C.IV.)	12	25 711	23 965
C. 1.	Mzdové náklady	13	18 048	17 535
C. 2.	Odměny členům orgánů obchod. korporací	14	780	
C. 3.	Náklady na soc. zabezp.a zdrav.pojištění	15	6 329	5 906
C. 4.	Sociální náklady	16	554	524
D.	Daně a poplatky	17	64	66
E.	Odpisy dlouh.nehm.a hmot. majetku	18	8 913	8 826
III.	Tržby z prodeje dlouh.maj. a mat.(III.1.+III.2.)	19	3 981	2 807
III.1.	Tržby z prodeje dlouh. majetku	20	651	
III.2.	Tržby z prodeje materiálu	21	3 330	2 807
F.	Zúst.cena prod.dlouh.maj.a mat. (F.1.+F.2.)	22	463	308
F. 1.	Zůstatková cena prod. dlouh.majetku	23		
F. 2.	Prodaný materiál	24	463	308
G.	Změna stavu rezerv a oprav. položek v prov.oblasti a komplex.nákl.příšt.období	25	-10	-626
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	388	183
H.	Ostatní provozní náklady	27	512	1 328
V.	Převod provozních výnosů	28		
I.	Převod provozních nákladů	29		
*	Provozní výsledek hospodaření (I.Tržby za prodej zboží až I.Převod prov.nákladů)	30	2 993	3 988



Označ. a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
VI.	Tržby z prodeje cenn. papírů a podílů	31		
J.	Prodané cenné papíry a vklady	32		
VII.	Výnosy z dlouh. fin. majetku (VII.1. až VII.3.)	33	0	0
VII. 1.	Výnosy z podílů v ovládaných osobách a v účet. jednot. pod podst. vlivem	34		
2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35		
3.	Výnosy z ost. dlouh. finančního majetku	36		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finanč. majetku	37		
K.	Náklady z finančního majetku	38		
IX.	Výnosy z přecen. cen. papírů a derivátů	39		
L.	Náklady z přecenění cen. papír a derivátů	40		
M.	Změna stavu rezerv a oprav. položek ve finanční činnosti	41		
X.	Výnosové úroky	42	1	1
N.	Nákladové úroky	43	1 358	1 260
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	1 625	2 167
O.	Ostatní finanční náklady	45	1 699	1 974
XII.	Převod finančních výnosů	46		
P.	Převod finančních nákladů	47		
*	Finanční výsl. hosp. (VI. Tržby z prodeje cen. papírů až P. Převod fin. nákladů)	48	-1 431	-1 066
Q.	Daň z příjmu za běžn. činnost (Q.1. až Q.3.)	49	65	781
Q. 1.	splatná	50	65	781
2.	odložená	51		
**	Výsledek hospod. za běž. čin. (*Provozní HV + * Finanční HV - Q.)	52	1 497	2 141
XIII.	Mimořádné výnosy	53		
R.	Mimořádné náklady	54		
S.	Daň z příjmu z mim. činnosti (S.1. + S.2.)	55	0	0
S. 1.	splatná	56		
2.	odložená	57		
*	Mimořádný výsledek hospod. (XIII.-R.-S.)	58	0	0
T.	Převod podílu na výsl. hosp. společ. (+/-)	59		
***	Výsledek hospod. za úč. období (+/-) (ř. 53 + 59 - 60)	60	1 497	2 141
	Výsledek hospod. před zdaněním (+/-) (ř. 30 + 48 + 54 - 55)	61	1 562	2 922
	Kontrolní číslo (ř. 01 až 62)	99	376 679	344 722

Sestaveno dne: 15.5.2015	Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou	
Předmět podnikání kovoobrábění	Právní forma účetní jednotky spol. s r.o.	Pozn. 