

Analýza nákladů a jejich řízení ve vybrané společnosti

Michal Helešic

Bakalářská práce
2021



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav podnikové ekonomiky

Akademický rok: 2020/2021

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE (projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Michal Helešic**
Osobní číslo: **M18270**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Management a ekonomika**
Forma studia: **Prezenční**
Téma práce: **Analýza nákladů a jejich řízení ve vybrané společnosti**

Zásady pro vypracování

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Zpracujte literární rešerši informačních zdrojů zaměřenou na oblast manažerského účetnictví a řízení nákladů.

II. Praktická část

- Charakterizujte vybranou společnost.
- Analyzujte náklady a jejich řízení ve vybrané společnosti.
- Na základě provedené analýzy zhodnoťte současný stav řízení nákladů a doporučte možné způsoby optimalizace.

Závěr

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

Seznam doporučené literatury:

- DRURY, Colin. *Management and cost accounting*. Ninth edition. Andover: Cengage Learning, 2015, 827 s. ISBN 978-1-4080-9393-1.
- FIBÍROVÁ, Jana. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 2. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015, 402 s. ISBN 978-80-7478-743-0.
- KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press, 2018, 791 s. ISBN 978-80-7261-568-1.
- 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, 263 s. ISBN 978-80-247-5773-5.
- SYNEK, Miloslav. *Manažerská ekonomika*. 5. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 2011, 471 s. ISBN 978-80-247-3494-1.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Šárka Papadaki, Ph.D.**
Ústav podnikové ekonomiky

Datum zadání bakalářské práce: **15. ledna 2021**
Termín odevzdání bakalářské práce: **18. května 2021**

L.S.

doc. Ing. David Tuček, Ph.D.
děkan

doc. Ing. Petr Novák, Ph.D.
ředitel ústavu

Ve Zlíně dne 15. ledna 2021

**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 přípouští-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, považuji se za součást práce rovněž i zdrojové kódy, popř. soubory, ze kterých se projekt skládá. Neodevzdání této součásti může být důvodem k neobhájení práce.

Prohlašuji,

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

Ve Zlíně

Jméno a příjmení:

.....
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Cílem bakalářské práce na téma Analýza nákladů a jejich řízení ve vybrané společnosti je vypracování analýzy nákladů, díky které bude navrženo možné zlepšení v části nákladů analyzovaného podniku. Obsahem části teoretické je literární rešerše, která se týká oblasti nákladů. Část praktická v první řadě představuje společnost XY, její finanční a majetkovou strukturu a výsledky hospodaření. Následuje rozdělení nákladů na základě druhového členění, u kterého je následně zobrazena detailní analýza proměny nákladů v letech za pomoci vertikální a horizontální analýzy. Poté je vypracováno členění nákladů na variabilní a fixní náklady, členění na přímé a nepřímé náklady, stanoven bod zvratu, zjištění minimální podnikatelské rezervy, zkonstruována nákladová funkce a vytvořena kalkulace. V závěru práce jsou zpracovány doporučení a návrhy, které mohou být přínosem pro společnost.

Klíčová slova: náklady, klasifikace nákladů, bod zvratu, nákladová funkce

ABSTRACT

The aim of the bachelor's thesis on the topic of cost analysis and their management in a selected company is to develop a cost analysis, which will suggest a possible improvement in the cost of the analyzed company. The content of the theoretical part is a literature search, which concerns the area of costs. The practical part primarily presents the company XY, its financial structure, property structure, and financial results. The following, is a breakdown of costs on the basis of a type breakdown, in which a detailed analysis of the change in costs in years is then displayed with the help of vertical and horizontal analysis. Then, a breakdown of costs for variable and fixed costs is prepared, breakdown into direct and indirect costs, the turning point is determined, the minimum business reserve is determined, the cost function is constructed and a calculation is created. At the end of the work are made recommendations and suggestions that can be beneficial for the company.

Keywords: costs, cost classification, turning point, cost function

Touto cestou bych nejprve rád poděkoval paní Ing. Šárce Papadaki, Ph.D. za cenné a odborné rady, a také za věnovaný čas a ochotu, kterou mi během psaní bakalářské práce věnovala.

Dále bych chtěl poděkovat jednateři vybrané společnosti, který mi umožnil zpracování bakalářské práce, poskytl potřebné materiály a zodpověděl otázky.

Na závěr děkuji své rodině za podporu a trpělivost po celou dobu studia.

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 VÝNOSY A NÁKLADY.....	12
1.3 VÝKAZY ZISKU A ZTRÁTY.....	12
2 POJETÍ NÁKLADŮ	13
2.1 NÁKLADY Z HLEDISKA FINANČNÍHO ÚČETNICTVÍ.....	14
2.2 NÁKLADY Z HLEDISKA MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ.....	14
2.2.1 Hodnotové pojetí.....	14
2.2.2 Ekonomické pojetí.....	14
3 KLASIFIKACE NÁKLADŮ	15
3.1 DRUHOVÉ KLASIFIKACE.....	15
3.2 ÚČELOVÉ TRÍDĚNÍ NÁKLADŮ.....	16
3.2.1 Náklady na obsluhu a řízení.....	16
3.2.2 Technologické náklady.....	17
3.2.3 Jednicové náklady.....	17
3.2.4 Režijní náklady.....	17
3.2.5 Členění dle odpovědnosti za jejich vznik.....	18
3.3 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ Z HLEDISKA OBJEMU VÝKONU.....	18
3.3.1 Fixní náklady.....	18
3.3.2 Variabilní náklady.....	20
3.3.3 Bod zvratu.....	21
3.4 NÁKLADY PRODUKTU A NÁKLADY OBDOBÍ.....	22
3.4.1 Náklady produktu.....	22
3.4.2 Náklady období.....	22
3.5 KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	22
3.5.1 Přímé náklady.....	22
3.5.2 Nepřímé náklady.....	23
3.6 KLASIFIKACE NÁKLADŮ Z HLEDISKA ROZHODOVÁNÍ.....	23
3.6.1 Relevantní a irelevantní.....	23
3.6.2 Oportunitní náklady.....	24
3.6.3 Imputované a vázané náklady.....	24
3.6.4 Utopené náklady.....	25
3.7 VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ.....	26
4 NÁSTROJE PRO ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	28

4.1	ABSOLUTNÍ UKAZATELE.....	28
4.2	KALKULACE.....	29
4.2.1	Přirážková metoda kalkulace.....	30
4.3	BOD ZVRATU.....	30
4.4	LIMITY.....	32
4.5	PROVOZNÍ PÁKA.....	32
4.6	NÁKLADOVÁ FUNKCE.....	33
4.6.1	Metody stanovení nákladových funkcí.....	33
5	SHRNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI.....	35
II	PRAKTICKÁ ČÁST.....	36
6	PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI.....	37
6.1	ZÁKLADNÍ INFORMACE O SPOLEČNOSTI.....	37
6.2	SORTIMENT FIRMY.....	37
6.3	PODMÍNKY VYPŮJČENÍ.....	42
6.4	MAJETKOVÁ A FINANČNÍ STRUKTURA SPOLEČNOSTI.....	43
6.5	ANALÝZA VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ.....	45
7	ANALÝZA NÁKLADŮ SPOLEČNOSTI.....	47
7.1	DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	47
7.1.1	Vertikální analýza.....	49
7.1.2	Horizontální analýza.....	51
7.2	FIXNÍ A VARIABILNÍ NÁKLADY.....	51
7.2.1	Variabilní náklady.....	51
7.2.2	Fixní náklady.....	52
7.3	PŘÍMÉ A NEPŘÍMÉ NÁKLADY.....	55
7.3.1	Náklady přímé.....	55
7.3.2	Náklady nepřímé.....	55
8	ŘÍZENÍ NÁKLADŮ.....	57
8.1	ANALÝZA BODU ZVRATU.....	57
8.2	BEZPEČNOSTNÍ PODNIKATELSKÁ REZERVA A BEZPEČNOSTNÍ KOEFICIENT.....	59
8.3	NÁKLADOVÁ FUNKCE.....	60
9	VYHODNCENÍ A DOPORUČENÍ.....	63
	ZÁVĚR.....	65
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	66
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	68
	SEZNAM OBRÁZKŮ.....	69
	SEZNAM TABULEK.....	70

ÚVOD

Hlavním cílem všech podniků je především dlouhodobá maximalizace zisku. Takového cíle firma dosáhne v momentě, kdy v pozorovaném časovém horizontu dosáhne vyšších celkových výnosů než vynaložených nákladů. Z tohoto důvodu je pro společnosti velmi nezbytné, aby důkladně sledovaly tyto veličiny. Aby podnik správně fungoval, tak by měl sledovat zejména průběh a výši nákladů, klasifikace nákladů dle různých dělení, řízení nákladů a také jejich plánování. Výnosy bývají především ovlivňovány činností vybrané společnosti a konkurencí na trhu.

V této bakalářské práci je hlavním cílem zejména analýza nákladů vybrané společnosti v období let 2017, 2018 a 2019. Podstatou uskutečněné analýzy bude zjistit potencionální nedostatky firmy. Při zjištění určitých nedostatků budou následně navržena doporučení, která budou směřovat k efektivnějšímu nákladovému řízení.

V části teoretické bude shrnuta literární rešerše informačních zdrojů zaměřená na náklady a jejich klasifikaci, řízení nákladů, bod zvratu, bezpečnostní podnikatelskou rezervu a nákladovou funkci. Část praktická bude vycházet ze získaných znalostí z části teoretické. Nejdříve bude v části praktické představena společnost, poté bude následovat analýza nákladů, kde bude využito druhového členění nákladů, členění v závislosti na změně objemu a výkonu a členění nákladů na přímé a nepřímé. Předposlední část bude věnována analýze bodu zvratu, bezpečnostní podnikatelské rezervě, zkonstruování nákladové funkce a vytvoření kalkulace.

Nakonec budou zhodnoceny vypracované analýzy, které budou obohaceny o doporučení pro vybranou společnost k vyšší efektivnosti v řízení nákladů.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Hlavní cíl této bakalářské práce je analýza nákladů vybrané společnosti v letech 2017, 2018 a 2019. Cílem dílčím je roztřídění nákladů ve vybrané společnosti na náklady variabilní a náklady fixní a na náklady přímé a nepřímé, určení výše bodu zvratu a zkonstruování nákladové funkce ve vybraných letech a návrh kalkulace.

Ke splnění cílů bakalářské práce bude nejdříve uskutečněn průzkum literárních zdrojů týkající se informací o nákladech, jejich řízení a modelování.

Díky získání informací z literárních zdrojů a z interních dokumentů podniku bude uskutečněna analýza nákladů společnosti druhového členění za pomoci horizontální a vertikální analýzy.

Následovat bude s pomocí jednatele firmy analýza klasifikační, která je postavena na rozdělení nákladů do dvou složek, tedy na náklady variabilní a náklady fixní, v závislosti na změně objemu a výkonu.

Posledním členěním nákladu v bakalářské práci bude členění na přímé a nepřímé náklady.

Díky rozčlenění nákladů na část variabilní a část fixní, bude možno stanovit bod zvratu, který společnosti pomůže ke zjištění množství potřebných výkonů, při nichž se budou náklady rovnat tržbám.

Dalším krokem bude, taktéž díky rozčlenění nákladů na variabilní a fixní, zkonstruování nákladové funkce a bezpečnostní podnikatelské rezervy.

Poslední podkapitola řízení nákladů bude obsahovat navrženou kalkulaci pro společnost.

V závěru bude následovat zhodnocení a doporučení.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ

V první části této práce uvádím definice základních pojmů, které následně používám v praktické části. Zdrojem definic je odborná literatura.

1.1 Příjmy a výdaje

Příjmy jsou souhrn všech přírůstků peněz a peněžních hodnot. Jsou vztahovány k momentu přijetí a zahrnují veškerý přírůstek finančních prostředků. To znamená, že příjmy mohou obsahovat také úbytky dluhů nebo přírůstky pohledávek. (Lang, 2005, s.7)

Výdaje jsou naopak úbytky peněz a peněžních hodnot. Výdaje jsou také vztahovány k momentu vyčerpání. Je potřeba zdůraznit, že do výdajů se musí řadit i přírůstky dluhů, či úbytky pohledávek. (Lang, 2005, s.7)

1.2 Výnosy a náklady

Výnosy jsou peněžně oceněné výkony, ze všech činností podniku za určité účetní období, bez ohledu na to, zdali v tomto měsíci došlo k jejich inkasu, což je rozdíl mezi výnosy a náklady. Výnosy tedy podnik vykazuje tehdy, když je výrobek vyskladněn či služba vykonána. (Martinovičová, 2019, s. 48)

Náklady zase můžeme definovat jako účelově vynaložená spotřeba výrobních činitelů, která je vyjádřena v peněžních jednotkách, za účelem výnosu. Díky této spotřebě dle účelu, dochází ke snižování vlastního kapitálu. Výrobní činitele můžeme rozdělit na dvě části, a to na první část, kde se vše spotřebovává najednou (materiál, suroviny) a na druhou, kde se vše spotřebovává postupně (stroje, nářadí). (Kocmanová, 2014, s.50)

1.3 Výkazy zisku a ztráty

Výkaz zisku a ztráty někdy také zjednodušeně označován jako "výsledovka" umožňuje výpočet zisků a ztrát. Výkaz zisku a ztrát podobněji rozvádí výsledek hospodaření vykázaný v rozvaze. Informuje o schopnosti podnikatelského subjektu vytvářet dostatečný objem zisku. S pomocí výkazu zisku a ztrát jsem tedy schopni zjistit kde je zisk či ztráta vytvořena. Pro tyto účely můžeme výkaz zisku a ztráty rozdělit do třech základních částí a to:

- Provozní
- Finanční
- Mimořádné (Martinovičová, 2019, s. 80)

2 POJETÍ NÁKLADŮ

K definici nákladů nám slouží dvě různá pojetí. Jedno je ve finančním účetnictví a druhé v manažerském (vnitropodnikovém) účetnictví. Podle Popeska (2016, s. 27) klasifikujeme náklady do dvou interpretací, tzv. pojetí nákladů:

- Finanční pojetí nákladů
- Manažerské pojetí nákladů



Obrázek 1 - Vztah jednotlivých přístupů k pojetí nákladů (Popesko, 2016, s. 28) Drury (2017, s. 7) vymezuje základní odlišnosti mezi manažerským a finančním účetnictvím v nadcházejících bodech:

- *Právní požadavky* – organizace musí dle zákona vést finanční účetnictví, které pokaždé nemusí obsahovat jen ty informace, které jsou pro danou společnost důležité. Manažerské účetnictví je pro firmu volitelné a měly by se v něm vyskytovat pouze takové údaje, které by daná společnost mohla skutečně využít.
- *Zaměření na určitou část nebo segment* – finanční účetnictví podává data o podnikání jako celku, na rozdíl od manažerského účetnictví, které podává informace o konkrétní části organizace, například produktivita pracovníků.
- *Všeobecně platné účetní principy* – účetní přehledy ve finančním účetnictví musí odpovídat právním požadavkům a musí používat všeobecné předpisy, aby bylo možné zabezpečit uniformitu pro extérní využití. V manažerském účetnictví žádná taková pravidla nefungují, a informace jsou využívány pouze interně.

- *Pravidelnost vykazování* – účetní přehledy finančního účetnictví musí dle zákona být zveřejňovány jednou za rok, zato výkazy manažerského účetnictví bývají vydávány častěji, v návaznosti na potřebu přijetí různých opatření.
- *Časové rozmezí* – ve finančním účetnictví se nacházejí informace pouze o minulosti, v manažerském účetnictví se mohou vyskytovat i údaje o budoucnosti.

2.1 Náklady z hlediska finančního účetnictví

Z hlediska finančního pojetí náklady chápeme jako peníze, které bylo nutno investovat pro uskutečnění určených podnikových činností. Tato investice by měla zajistit návratnost vložených ekonomických prostředků v jejich původní výši. Určené podnikové činnosti jsou prováděny za účelem dosažení zisku. Ten je dosažen pouze tehdy, když vznikne přebytek, tedy když dostaneme více financí, než jsme původně investovali.

Vynaložené náklady se uvádí v hodnotách, ve kterých byly ekonomické zdroje pořízeny, nebo v účetních měnách. (Král, 2018, s. 60)

2.2 Náklady z hlediska manažerského účetnictví

V manažerském pojetí rozeznáváme dvě pojetí, která se různí ve vnímání neúčetních údajích (Popesko, 2016, s. 28; Král, 2018, s. 57):

2.2.1 Hodnotové pojetí

Poskytuje údaje pro obvyklé řízení společnosti a slouží ke kontrole průběhu všech uskutečňovaných podnikových činností, a to je základ pro udržení věcného kapitálu. Oproti finančního pojetí, ve kterém se očekává zejména návratnost vložených finančních prostředků, v hodnotovém pojetí se jedná navíc také o reprodukci využitých ekonomických zdrojů.

2.2.2 Ekonomické pojetí

Souvisí s uspořádáním oportunitních nákladů. Ekonomické pojetí odpovídá hladině, které jsme schopni dosáhnout nejefektivnějším zužitkováním těchto nákladů, nebo znázorňují nejvyšší uniklý efekt, který vznikl uplatnění omezených zdrojů na určenou variantu

3 KLASIFIKACE NÁKLADŮ

Náklady ve společnosti mohou být členěny dle několika hledisek a kritérií. Mezi nejpoužívanější klasifikace nákladů v účetnictví náleží tato klasifikace nákladů podle (Čechové, 2011, s. 73)

1. Vynaložených druhů – téže známé jako druhové členění nákladů
2. Účelu vynaložení nákladů – téže známo jako účelové členění
3. Závislosti na změnách objemu výroby –taky pojmenováváno jako kapacitní členění
4. Potřeby rozhodování

3.1 Druhové klasifikace

Druhová klasifikace nákladů je dle Popeska a Papadaki (2016, s. 31) nejběžnějším přístupem ke členění nákladů v klasickém finančním účetnictví. Zde jsou náklady členěny podle varianty spotřebovaného vnějšího vstupu do podnikového transformačního postupu. Tato klasifikace odpovídá finančnímu pojetí nákladů. Fibírová a kol. (2011, s. 93) píšou, že podstatnou výhodou tohoto řazení je průkaznost jednotlivých druhů a taky zřejmost vykázané výše nákladů, jenž byly vynaloženy ve společnosti za dané období. Jedná se o důležitou klasifikaci, která slouží například pro základní kontrolu kompletnosti účetních údajů ve vybraném období, a především v souvislosti s daňovými kontrolami konanými finančními úřady.

Pro nákladové druhy, jenž vstupují, jsou charakteristické podle Krále (2018, s. 57) tři základní vlastnosti:

- Z hlediska detailnějšího rozčlenění jsou jednoduché. Jelikož je není možné ještě podrobněji rozdělit.
- Jedná se o náklady vnější, protože vznikají zčásti spotřebou produktů, prací či služeb a jiných činitelů.
- Z hlediska zobrazení jsou náklady takzvaně prvotní. Jsou předmětem zobrazení okamžitě při vstoupení do společnosti.

Mezi základní nákladové druhy patří:

- Spotřeba surovin a materiálu, paliv a energií, náhradních dílů, provozních látek
- Finanční náklady (kurzové ztráty, poplatky, úroky, pojistné)

- Náklady na externí služby (údržba, nájemné, opravy, udržování, dopravné)
- Mzdové a osobní náklady (platy, mzdy, pojištění sociální a zdravotní placené podnikem, prémie, odměny)
- Odpisy strojů, budov, nástrojů, nehmotného dlouhodobého majetku, výrobního zařízení (Synek, 2011, s. 81)

Kocmanová (2013, s. 118) říká, že druhová klasifikace nákladů je důležitá i z hlediska celkového sledování a následného vyhodnocování jejich potřeby při výrobě a plánování nákladů.

3.2 Účelové třídění nákladů

Jedná se o klasifikaci nákladů, jak již z pojmenování vypovídá, dle účelu, k jakému byly náklady vynaložené. Podle Krále (2018, s. 68) jsou z účelového hlediska náklady řazeny na dvě skupiny podle jejich prvotního vztahu k činnosti či aktivitě.

- Náklady na obsluhu a řízení
- Náklady technologické

Je velmi významné, jak píše Popesko a Papadaki (2016, s. 34), aby byly náklady vyjadřovány ve vazbě ke konkrétní jednici nebo výkonu. Z takového pohledu jsme schopni náklady rozdělit na 2 skupiny, kterými jsou:

- Jednicové náklady
- Režijní náklady

3.2.1 Náklady na obsluhu a řízení

Podle Popeska a Papadaki (2016, s. 34) se jedná o náklady, které slouží k zajištění doprovázejících činností technologických procesů. Například mzdy administrativních pracovníků, náklady na spotřebu energie v administrativní budově, náklady na kanceláři budov atd. Podle Čechové (2011, s. 76) se mezi náklady na obsluhu a řízení řadí například náklady, jež jsou společné pro více technologických celků, náklady na opravy strojů, údržba, náklady na mzdy řídicích zaměstnanců apod.

3.2.2 Technologické náklady

Jsou to náklady, které jsou přímo způsobeny jistou technologií, nebo s určitou technologií nějak souvisejí. Technologickým nákladem dle Popeska a Papadaki (2016, s. 34), může být takový náklad, který tvoří odpisy stroje, určeného k výrobě v okruhu konkrétní výrobní technologie, nebo náklad v určité kvalitě a množství určený na spotřebu. Čechová (2011, s. 75) dále uvádí další druhy technologických nákladů – dříve zmiňovaná spotřeba materiálu, tak i mzdy pracovníků, kteří vykonávají určitou aktivitu ve společnosti. Dále uvádí, že rozšiřování výroby neb zavádění nových výrobků přímo souvisí s rozšiřováním technologických nákladů.

3.2.3 Jednicové náklady

Jednicové náklady, téže známé pod názvem „prime costs“ mohou být podle Popeska a Papadaki (2016, s. 35) náklady, jenž jako součást technologických nákladů nesouvisí pouze s technologickým procesem, ale také s jednotkou prováděného výrobku, kterou může být například i jedna součástka. Král (2018, s. 69) píše, že kalkulace je základním hodnotovým informačním řízením jednicových nákladů.

Dle Čechové (2011, s. 78) jsou typickými jednicovými náklady např.:

- Náklady vynaložené na mzdy
- Výjimečně odpisy, pokud předpovídáme dobu používání na výrobu předem určeného počtu výrobků (třeba šablona pro nátisk týmových triček)
- Náklady vynaložené na spotřebu materiálu

3.2.4 Režijní náklady

Režijní náklady, anglicky „overhead costs“, v nichž dle Popeska a Papadaki (2016, s. 35) jsou zahrnuty náklady na řízení a obsluhu a také část technologických nákladů, jež nesouvisí s jednotkou výkonu, ale zato souvisí s technologickým procesem. Jak samostatná kontrola, tak i řízení těchto nákladů je podle Synka a kol. (2011, s. 81) značně těžší a zároveň méně precizní jako kontrola jednicových nákladů. Režijní náklady jsou dle Čechové (2011, s. 78) vyjadřovány v souhrnných položkách, jsou klasifikovány dle jejich funkce v určitém procesu a patří zde:

- Správní režie
- Výrobní režie

- Odbytová režie
- Zásobovací režie

Zde se podíváme na obsah jednotlivých režii:

- a) Zásobovací režie – prvním krokem je nakoupit materiál, o to se většinou ve společnostech stará útvar zásobování, jehož náklady se rozpočítávají na ty střediska, pro které byly jednotlivé materiály nakoupeny
- b) Výrobní režie – Druhým krokem je samotná výroba. Zde vznikají jak jednicové, tak i režijní náklady, jež jsou pro celý útvar stejné. Ty nelze přiřadit k jednotce výkonu, tak musí být na jednotlivé jednotky výkonu podle různých pravidel rozpočítávány.
- c) Správní režie – aby mohly být uhrazeny, je nutné je rozpočítat. Vzniká tam, kde nejsou vykazovány výkony přímé, z nichž by mohly plynout tržby od externích dodavatelů. Tyto režie jsou ale nepostradatelné pro chod podniku. Můžeme zde zařadit např. náklady na vedení ekonomického úseku, mzdy řídicích pracovníků atp.
- d) Odbytová režie – Tato režie, jak již název napovídá, souvisí s činnostmi odbytového útvaru, útvaru expedice a balení výrobků, asistentů prodeje atp.

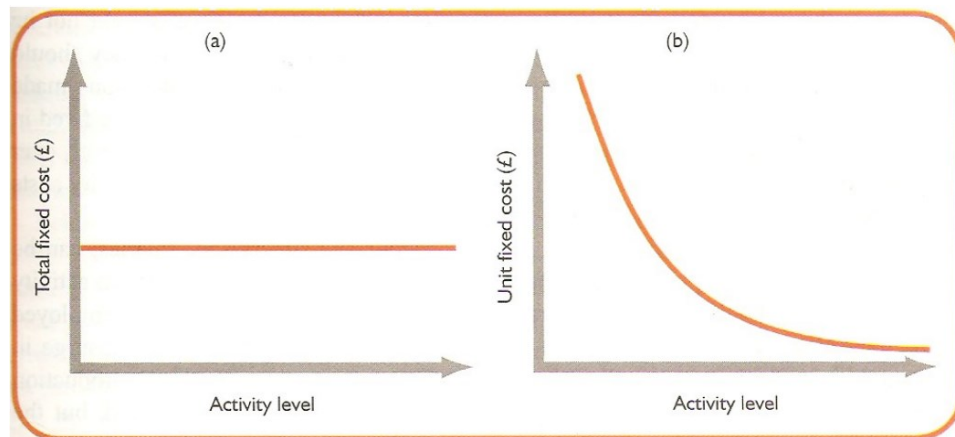
3.2.5 Členění dle odpovědnosti za jejich vznik

Dalším členěním, které úzce souvisí s účelovým dělením nákladů je třídění podle místa vzniku a odpovědnosti, jinak řečeno členění po linii útvarů. Zde se využívá klasifikace na základě odpovědnostních útvarů, v nichž byly náklady vytvořeny. Řadí se do úrovní v závislosti na složitosti výroby a velikosti podniku. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 35)

3.3 Členění nákladů z hlediska objemu výkonu

3.3.1 Fixní náklady

Podle Druryho a Taylse (2020, s. 26) je definice fixních nákladů následující: „*Fixní náklady zůstávají konstantní v širokém rozsahu činností po určitou dobu. Fixní náklady zahrnují například odpisy výrobních budov, platy vedoucích pracovníků, leasingové poplatky za automobily.*“



Obrázek 2 - Fixní náklady (Drury, 2017, s. 27)

Na obrázku lze pozorovat rozdílné průběhy nákladů. Graf (a) ukazuje průběh celkových fixních nákladů. Z grafu (a) můžeme vyčíst, že náklady nejsou závislé na množství, ale jsou konstantní celou dobu. Na ose X můžeme najít například velikost produkce a na ose Y lze vidět celkové fixní náklady.

Na grafu (b) můžeme pozorovat, že u jednotkových fixních nákladů je tomu jinak. Náklady jsou klesající. Čím vyšší je například objem produkce, tím jsou náklady na jednotku nižší, protože se dokážou lépe rozložit. Zato když by byla produkce malá vyjde nás to draž, protože se náklady budou rozkládat na menší počet výrobků.

Mezi náklady fixní patří podle Martinovičové (2014, s. 54):

- Nájem
- Odpisy –hmotného a nehmotného majetku
- Služby poradenských společností

Vyhnutelné fixní náklady se vyznačují tím, že se neuskutečňují během investičních rozhodnutí, ale jsou spjaty s využitím již utvořené kapacity.

Fixních nákladů se také týkají následující jevy:

- relativní úspora fixních nákladů,
- nevyužité fixní náklady,
- remanence nákladů. (Synek, 2011, s. 88)

Relativní úspora fixních nákladů vzniká tehdy, když narůstá objem výroby při stejných fixních nákladech.

Příčinnou volných (**nevyužitých**) **fixních nákladů** je nevyužitá výrobní kapacita. Jde u tu část fixních nákladů, která se rovná nevyužitě kapacitě. Tato klasifikace fixních nákladů je pouze teoretická, ale i tak nám poskytuje cenné údaje o tom, jak efektivně jsou vázány fixní náklady. Synek ve své knize píše: „je nutné budovat takové výrobní kapacit, které budou dostatečně využívány“. (Synek, 2011, s. 88-89)

Nákladová remanence představuje tu situaci, kdy se s redukcí výrobní kapacity fixní náklady nesnižují, nýbrž setrvávají na stejné úrovni. S tímto jevem se lze setkat například při odstranění neefektivních výrobků – zmenšíme podnik, ale dále musíme platit daně, úroky, nájemné a také stále vznikají odpisy strojů a budov. V takovém případě je velká šance, že se ztrátová situace ještě zhorší. (Synek, 2011, s. 88-89)

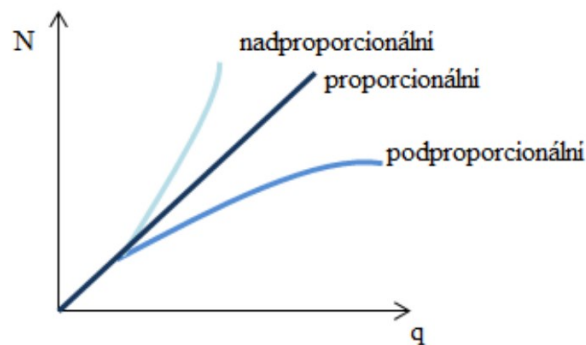
3.3.2 Variabilní náklady

Variabilní náklady jsou takové náklady, kde se za určité časové období mění jejich absolutní výška v závislosti na změnách objemu výroby. Patří mezi ně např. spotřeba technologické energie, technologického paliva, spotřeba základního materiálu a úkolové mzdy výrobních dělníků, které se odvíjí od počtu vyrobených produktů. (Papula a Papulová, 2013, s. 104)

Martinovičová (2014, s. 54) uvádí, že rozlišujeme tři základní druhy variabilních nákladů:

- a) **Proporcionální** – celkové variabilní náklady se vyvíjí přímou úměrou k podnikovým výkonům. Variabilní náklady se nemění ani na jednotku výkonu. Řadíme sem například spotřebu základního materiálu, úkolové mzdy dělníků atp.
- b) **Podproporcionální** – objem výroby roste rychleji než variabilní náklady. Náklady na jednotku výkonu při narůstajícím objemu výroby klesají. Řadíme sem např. pomocný materiál.

- c) **Nadproporcionální** – objem výroby roste pomaleji než variabilní náklady. Jednotkové náklady narůstají společně s rostoucím objemem výroby. Řadíme sem např. příplatky za přesčas.

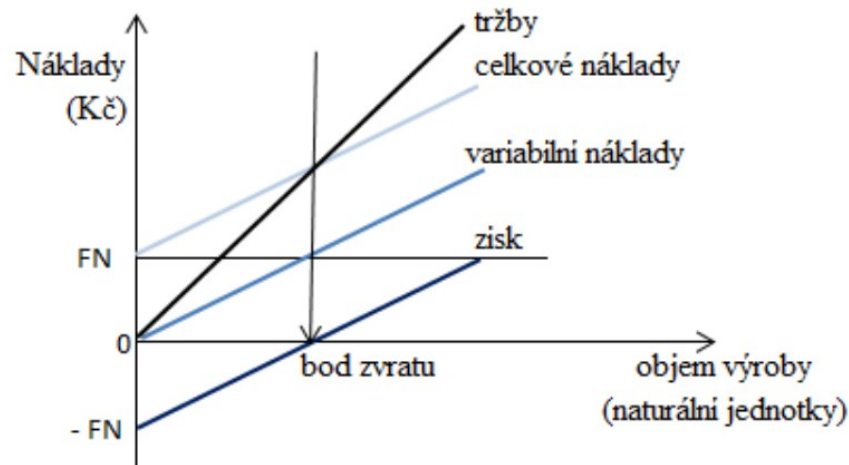


Obrázek 3 - Průběh celkových variabilních nákladů
(Papula 2013, s. 104)

3.3.3 Bod zvratu

Nejvyužívanější členění je členění nákladů dle vztahu objemu výkonu při řešení rozhodovací úloh na existující kapacitě. Vzniká otázka, jaký má objem výkonu vliv na výši nákladů, výnosů a zisku. Aby mohla být tato otázka zodpovězena, musí si podnik zanalyzovat bod zvratu. (Lazar, 2012, s.198)

Bod zvratu je takové množství produkce firmy, při kterém nevzniká žádná ztráta ani zisk. Pokud firma dosahuje této produkce, pak se její tržby rovnají nákladům. K návratnosti fixních nákladů dochází až určitým množstvím prodaných výrobků. (Lazar, 2012, s.198)



Obrázek 4 - Analýza bodu zvratu (Martinovičová, 2014, s. 63)

3.4 Náklady produktu a náklady období

Pro takové účely, jakými je zjišťování zisku či inventarizace, musíme klasifikovat náklady na náklady produktu a náklady období. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 43)

3.4.1 Náklady produktu

Tyto náklady charakterizuje Popesko takto: „Jsou to ty náklady, jejichž vynaložení je vyjádřeno jako zvýšení budoucího ekonomického prospěchu vytvářeného aktiva. Tyto náklady jsou aktivovány v ocenění tohoto aktiva a až do okamžiku jeho prodeje (respektive vyčerpání jeho užitečnosti) se vykazují jako část aktiv v rozvaze.“ (Popesko a Papadaki, 2016, s. 43) Drury píše, že náklady produktu jsou třeba takové náklady, jenž vznikají v souvislosti s produktem vyráběným k dalšímu prodeji či nabízeným zbožím. (Drury, 2017, s. 27)

3.4.2 Náklady období

Náklady období jsou takové náklady, u nichž se jejich vynaložením rozumí „vyčerpání“ užitku zahrnutého ve zdroji. Také jsou to ty náklady, které se v posuzovaném období projeví zmenšením aktiv či nárustem podnikových dluhů a současně klesne i zisk běžného období. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 43)

3.5 Kalkulační členění nákladů

Kalkulace jsou velmi důležitou složkou jednotlivých oblastí podnikových činností, protože díky nim je podnik schopen provádět velké množství propočtů. Společnost je schopna určit, na co přesně byly které náklady vynaloženy a jaká byla jejich skutečná výše.

Kalkulační metody jsou velmi důležité jak pro tvorbu cen produktu, tak i při různých manažerských rozhodnutích. Bez těchto informací by společnost nebyla schopna vyhodnotit efektivnost výroby. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 36)

3.5.1 Přímé náklady

Jak lze vyčíst z názvu, tyto náklady souvisí s určitými druhy výkonu přímo. Řadíme zde náklady jednicové a také část režijních nákladů, která souvisí s určitým produktem. K této skupině nákladů řadíme:

- *Přímý materiál* – Řadíme sem především základní materiál, polotovary, suroviny apod. Tento materiál tvoří nedílnou část výrobku.

- *Přímé mzdy* – jedná se především o příplatky nebo doplatky ke mzdě a také prémie a odměny výrobních dělníků.
- *Ostatní přímé náklady* – typický příklad této skupiny jsou odpisy, dále sem můžeme zařadit všelijaké opravy, příspěvky na důchod atp. (Martinovičová, 2014, s. 68)

3.5.2 Nepřímé náklady

Tyto náklady souvisí s více druhy výkonů a tím zabezpečují výrobu jako celek. Mezi tyto náklady patří naopak takové režijní náklady, jaké jsou stejné více druhům výrobků. Zde platí, že je buď společnost není schopna stanovit na kalkulační jednici, nebo by to stanovení bylo nevhodné. Patří sem výrobní, správní a odbytová režie, které jsme se věnovali výše při objasňování režijních nákladů. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 37)

Významnou poznámku dodává Synek (2011, s. 82), který píše, že jsou v posledních letech náklady stále sledovány a řízeny dle jednotlivých aktivit. Tímto se tedy zabývá druh účetnictví, který se nazývá procesní a vychází z anglického názvu Activity Based Accounting. Na něm jsou založené kalkulace, které se nazývají zkráceně jako kalkulace ABC (ABC = Activity Based Costing)

3.6 Klasifikace nákladů z hlediska rozhodování

Z důvodu potřeb rozhodování jsou pro posouzení budoucích možností náklady velmi důležité. Tato klasifikace je součástí především té části manažerského účetnictví, která se orientuje na údaje důležité pro rozhodování. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 47)

3.6.1 Relevantní a irelevantní

Relevantní náklady jsou ovlivňovány určitým rozhodnutím. Oproti tomu irelevantní náklady se nezmění bez ohledu na to, které rozhodnutí bude přijato. Relevantní náklady mají také zvláštní formu, nazývá se rozdílové náklady. Tyto náklady jsou rozdíl mezi náklady před a po přijetí rozhodnutí. Příkladem relevantních nákladů může být pracovník, který se vydá na pracovní cestu autobusem nebo autem. Naopak irelevantní náklad může být například úhrada pojištění automobilu, protože musí být uhrazena i když pracovník pojedede autobusem. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 48)

3.6.2 Oportunitní náklady

Oportunitní náklady se také označují, jako náklady obětované příležitosti. Mohou být vyjádřeny pouze tehdy, když je posuzován více rozhodovacích variant. Tyto náklady jsou dle Popeska a Papadaki (2016, s. 50) rozděleny do 2 skupin na:

- **explicitní náklady** – v účetnictví jsou zaznamenávány přesnou velikostí;
- **implicitní náklady** – v účetnictví nejsou zaznamenávány či jsou zaznamenávány v jiné velikosti.

Dle Čechové (2011, s. 67) se jedná o takové náklady, jež jsou vytvářeny jako efekt, který zůstal nevyužitý z ostatní potencionálních alternativ. Oportunitní náklady jsou jen pomůckou k rozhodování, zda danou variantu využít či zvolit náhradní variantu. Představují ušlý efekt z nejlepšího řešení, které jsme obětovali pro zvolenou variantu.

Použití těchto nákladů má i svá omezení, jelikož je můžeme využít jen tam, kde zvolená možnost spotřebuje všechny zdroje. Při spotřebování veškerých zdrojů je tudíž vyloučeno užití jiné varianty.

Dle Čechové (2011, s. 69) musí být každé rozhodnutí zvažováno z následujících hledisek:

- **kapacitních možností** – musíme určit, zda námi zvolené rozhodnutí přijetí zakázky nám náhodou neposkytne zrušení jiné zakázky, nebo naopak.
- **reálných nákladů a výnosů** – jedná se o takové náklady, jaké jsme schopni vyčíslit v přímé souvislosti s rozhodnutím, nebo nepřímo ve vztahu k dopadům na celou společnost;
- **oportunitních nákladů** – zmíněno již výše.

3.6.3 Imputované a vázané náklady

Imputované náklady

Imputované náklady lze srovnávat s konkrétním rozhodnutím. Náklady na přidružení této skupině mají dopad na podnikatelský proces v širších souvislostech. Jako příklad lze uvést odstupné, které je nutno vyplatit z důvodu snížení výroby. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 50)

Vázané náklady

Vázané náklady představují budoucí spotřebu ekonomických zdrojů, která bude výsledkem současných rozhodnutí. Tento typ nákladů souvisí hlavně s vývojem technologických

produktových řešení, která zásadně definují úroveň nákladů. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 50)

3.6.4 Utopené náklady

Utopené náklady se také označují jako umrtvené náklady. Jsou to ty náklady, které byly v minulosti vynaloženy a již je nelze vrátit zpět. Jedná se o určitou variantu vedlejších nákladů, které jsou schopny ovlivnit výsledek rozhodování. Tyto náklady jsou typické tím, že během podnikatelského procesu se nedají nijak usměrnit ani významnou redukcí jeho účinnosti. Zato se však dají snížit jinak, a to opačně působivým investičním rozhodnutím – prodej stroje.

Utopené náklady jsou typické následujícím:

- jsou vynakládány před začátkem výroby;
- celkovou velikost nelze ničím ovlivnit;
- jde hlavně o odpisy fixních nákladů na straně aktiv;
- Typické je vzdáleným časovým úsekem mezi výdajem a vyjádřením nákladů.

(Čížinská, 2018, s. 176)

3.7 Výsledek hospodaření

Hospodářský výsledek představuje rozdíl mezi celkovými výnosy a celkovými náklady podniku. Pokud je rozdíl kladný, tak se jedná o zisk, pokud je záporný, o ztrátu. Zisk představuje přebytek výnosů nad náklady a je nezbytný pro úspěšně podnikající podnik. Zisk je hlavním finančním zdrojem podniku a podle Martinovičové a kol. plní následující funkce:

- kritériální, představuje kritérium pro rozhodování o všech základních otázkách ekonomiky podniku, např. o objemu produkce, nových produktech a investicích,
- rozvojovou, tedy je hlavním zdrojem tvorby finančních zdrojů pro další rozvoj podniku,
- rozdělovací, je základem pro rozdělování důchodů mezi vlastníky, investory a stát,
- motivační, představuje základní motivaci podnikání a může být základem hmotné zainteresovanosti pracovníků. (Martinovičová a kol., 2019, s 78)

Ve struktuře výkazu zisku a ztráty lze nalézt hned několik stupňů výsledku hospodaření. Tyto výsledky hospodaření se od sebe odlišují tím, jaké výnosy a náklady do jejich struktury vstupují. Výsledek hospodaření členíme na:

- VH provozní,
- VH z finančních operací,
- VH za běžnou činnost,
- VH mimořádný,
- VH za účetní období,
- VH před zdaněním.

Provozní výsledek hospodaření představuje nejdůležitější položku výkazu zisku a ztráty. Odráží schopnost podniku vytvářet kladný výsledek hospodaření ze své hlavní činnosti. (Růčková, 2010, s. 53)

Na základě druhového členění nákladů lze vypočítat několik typů výsledku hospodaření a to provozní, finanční a mimořádný. Schéma výpočtu je uvedeno v Tabulce 1:

Tržby z prodeje zboží	-	Náklady na prodej zboží	=	Obchodní marže
+		+		+
Tržby za výrobky a služby	-	Výkonová spotřeba	=	Přidané hodnota
+		+		+
Provozní výnosy	-	Provozní náklady	=	Provozní výsledek
+		+		+
Finanční výnosy	-	Finanční náklady	=	Finanční výsledek
+		+		+
Mimořádné výnosy	-	Mimořádné náklady	=	Mimořádný výsledek
Výnosy celkem	-	Náklady celkem	=	Výsledek hospodaření před zdaněním
			+	Daň z příjmu
			=	Výsledek hospodaření po zdanění

Tabulka 1 – Schéma výpočtu (vlastní zpracování)

4 NÁSTROJE PRO ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

Dnes existuje spousta nástrojů, kterými lze řídit náklady ve společnosti.

V práci jsem se rozhodl zmínit nástroje, které se v praxi vyskytují nejčastěji a jimi jsou:

- **Absolutní ukazatele**
- **Kalkulace**
- **Bod zvratu**
- **Limity**
- **Provozní páka**
- **Nákladové funkce**

4.1 Absolutní ukazatele

Absolutní ukazatele jsou využívány v okruhu vývojových trendů a pro procentuální analýzu komponent.

Rozlišujeme dvě odlišné rozbory:

- **Horizontální analýza nákladů** - dle (Febmat.com, 2016-2021) jde o změnu totožné položky v čase. Nejvíce časté je srovnávání s nejbližším předchozím obdobím. Dochází ke kalkulaci absolutní velikosti změn a její procentuální formulací k počátečnímu roku dle vztahu:

$$\% \Delta = \frac{(Ukazatel_t - Ukazatel_{t-1}) \times 100}{Ukazatel_{t-1}}$$

K výhodám se řadí:

- Určení položek s největší změnou
- Pomáhá k dedukci trendu za určené období

K nevýhodám patří:

- Nedostupnost položek z minulého období
- Podíl nelze spočítat, pokud je hodnota z předchozího období nula

- **Vertikální analýza** – je založena na procentuální analýze finančních výkazů, kdy nám ukazuje procentuální část individuálních položek k celku, jenž je 100 %. Vertikální analýza tvoří základnu výše celkových nákladů či výnosů u výkazu zisku a ztrát. (Růčková, 2010, s. 133)

4.2 Kalkulace

Platí pravidlo, že prodejnost různých produktů firmy závisí na tom, zdali je za daný produkt cena přijatelná pro zákazníka a je tedy ochoten za danou věc zaplatit. Kalkulace je ten nástroj, který nám umožní stanovit náklady, ze kterých později můžeme určit cenu výrobku, nebo služeb podniku. (Popesko, Škodáková a Jirčíková, 2014, s. 56)

Jedním z nejdůležitějších úkolů manažerských pracovníků je stanovení předmětu kalkulace a správné zvolení kalkulační metody. Popesko a Papadaki píšou, že typy kalkulačních metod jsou rozdílné dle toho, jaký způsob nákladového přidělení režijních nákladů společnost využívá. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 59)

Kalkulační jednice je přesný výkon, který je vymezený podle druhu, kvality anebo měrnou jednotkou (čas, délka, množství). Náklady představující předmět kalkulace jsou vymezeny na kalkulační jednici. (Fibírová a kolektiv, 2011, s. 214)

Kalkulace slouží k poskytnutí informací o obsahu nákladů k jednotce výkonu. Pokud jsou kalkulace sestaveny ještě před zahájením daného výkonu, hovoříme o kalkulaci předběžné. Naopak pokud provádíme kalkulaci na výkon, který již proběhl, mluvíme o kalkulaci výsledné. Soubor, který obsahuje oba tyto typy kalkulací se nazývá kalkulační systém. (Synek, Kislíngerová, 2015, s. 327)

Metody kalkulace

Metodou kalkulace myslíme takový postup, pomocí kterého se stanoví výše nákladů na danou kalkulační jednici. U přímých nákladů sledujeme jejich průběh a na základě toho poté dochází k jejich přiřazování. U nepřímých nákladů už je to složitější. Podnik totiž musí znát nejenom příčinu jejich vynaložení, ale také následky, které způsobily a až podle toho jsou náklady rozděleny. Pokud chceme rozdělovat nepřímé náklady používáme jak tradiční metody, nebo také metodu, které říkáme Activity Based Costing, která je netradiční. (Drury, 2017, s. 58).

Popesko, Škodáková a Jirčíková (2014, s. 74) píšou, že mezi základní kalkulační metody patří

1. Kalkulace dělením
 - Prostá kalkulace dělením
 - Kalkulace dělením s ekvivalenčními čísly
2. Přírážková metoda
3. Kalkulace sdružených výkonů
 - Odečítací
 - Rozčítací
4. Rozdílové kalkulace
 - Metoda standardních nákladů
 - Metoda normová
5. Kalkulace neúplných nákladů
 - Kalkulace přímých nákladů
 - Kalkulace variabilních nákladů

4.2.1 Přírážková metoda kalkulace

Pro alokaci režijních nákladů u podniku, který vyrábí různorodé výrobky se klasická kalkulace dělením nepoužívá. Různé výrobky jsou charakteristické spotřebou energie, odbytovými náklady nebo pracností. Všechny výše zmíněné charakteristiky je možné zohlednit v metodě, která se nazývá přírážková. Přírážková metoda využívá rozvrhové základny pro rozpočet režijních nákladů. Nevýhodou je, že přírážková kalkulace nadhodnocuje náklady výkonů, jež jsou nenáročné na spotřebu režijních útvarů a podhodnocuje náklady výkonů, které naopak spotřebovávají více, než je pomyslný poměr. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 100)

4.3 Bod zvratu

Pojmem bod zvratu bývá označována právě taková úroveň výkonů produkce, která je schopná zajistit úhradu fixních, a také variabilních nákladů. Jinak řečeno se tedy jedná o dosažení takového bodu, od kterého produkty nejen pokrývají náklady, ale také začínají přispívat k tvorbě zisku. Základem této úvahy je klasifikace nákladů na variabilní a fixní, kterým je věnována kapitola výše. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 43)

Odečtením variabilních nákladů výkonu na jednotku objemu produkce od ceny výkonu získáme částku, která zůstává podniku po realizaci a prodeji výkonu. Tato částka bývá v praxi označována termínem příspěvek na úhradu, nebo také krycí příspěvek. využívá se v

první řadě na úhradu fixních nákladů. Po pokrytí všech fixních nákladů slouží dále k tvorbě zisku.

Na výpočet jednotkového příspěvku na úhradu používáme vzorec.

$$u = p - b$$

Kde u je krycí příspěvek, p cena jednoho výkonu a b jsou jednotkové variabilní náklady.

Celkový příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku potom lze vypočítat dle vzorce:

$$U = T - VN$$

Zde je U celkový příspěvek na úhradu, T jsou celkové tržby a VN jsou celkové variabilní náklady.

Abychom mohli vypočítat bod zvratu, můžeme použít vzorec:

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

U tohoto vzorce $q(BZ)$ představuje objem výkonu v bodu zvratu v měrných jednotkách a FN celkové fixní náklady. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 43-44)

Při různorodé produkci je možné bod zvratu vyjádřit hodnotově, a to jako minimální objem výnosů z produkce. Těmito výnosy by potom mely být pokryty celkové náklady. Kolik z každé jednotky tržeb připadne na úhradu variabilních nákladů, zda vyjadřují průměrné variabilní náklady na každou jednotku tržeb. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011, s. 82)

Vzorec pro výpočet bodu zvratu při heterogenní produkci je:

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

Ve kterém $1-h$ znázorňuje příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku, který připadá na 1 Kč objemu produkce.

Dále uvádíme další dva ukazatele. Jedná se o bezpečností podnikatelskou rezervu a bezpečností podnikatelský koeficient. První vyjadřuje o kolik se můžou výnosy snížit, než se podnik dostane na úroveň bodu zvratu a druhý je to stejné akorát v procentech.

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

$$BPK = \frac{BPR}{CV} \times 100$$

(Popesko a Papadaki, 2016, s. 43)

4.4 Limity

Z předcházejícího nástroje, analýzy bodu zvratu, můžeme stanovit limity. Fibírová a kol. (2011, s. 161) považuje za základní, stanovení těchto 3 limitů:

- Maximální výše variabilních nákladů
- Maximální velikost fixních nákladů
- Minimální prodejní cenu

4.5 Provozní páka

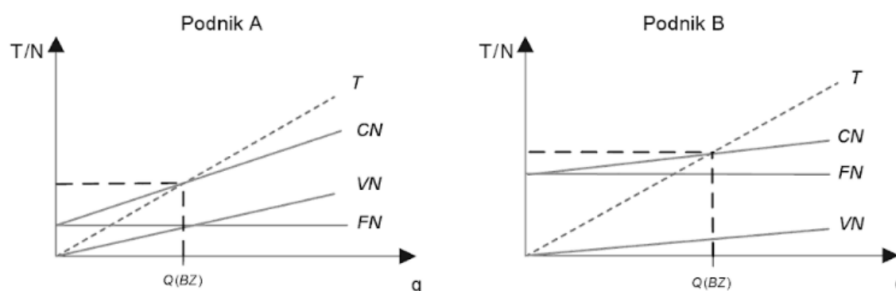
Obecně je známo, že při zvyšování stupně robotizace, automatizace a mechanizace se nám zvyšuje zastoupení fixních nákladů v nákladech celkových, což můžeme vyjádřit ukazatelem, provozní pákou.

Stupeň provozní páky (dále jen SPP), je vyjádřen procentní změnou zisku, jež je vyvolána jednocentní změnou prodaného množství. Synek (2011, s. 151)

$$SPP = \frac{\% \Delta Z}{\% \Delta T} = \frac{\frac{Z_1 - Z_0}{Z_0}}{\frac{T_1 - T_0}{T_0}}$$

Kde $\% \Delta Z$ je procentní změna zisku, $\% \Delta T$ procentní změna tržeb Z_1 je zisk po jednocentní změně prodaného množství, Z_0 zisk před jednocentní změnou prodaného množství, T_1 zisk po jednocentní změně prodaného množství, a T_0 tržby před jednocentní změnou prodaného množství.

Popesko a Papadaki vysvětlují efekt provozní páky. Tento efekt ve své knize popisují na jednoduchém příkladu sestávajícím se ze dvou podniků, podniku A a Podniku B. Oba podniky produkují stejný výrobek. Podnik A (slabá provozní páka) má nízkou úroveň automatizace, a proto dosahuje vysokých variabilních nákladů a nízkých fixních nákladů. To způsobuje, že podnik dosáhne bodu zvratu při nízkém objemu výroby. Zato podnik B (vysoká provozní páka) má vysokou míru automatizace a díky tomu má nízké variabilní náklady a vysoké fixní náklady. Vysoké fixní náklady teda způsobí, že podnik dosáhne bodu zvratu až při poměrně vysoké úrovni výroby. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 47)



Obrázek 5 - Slabá a silná provozní páka v podniku (Popesko, Papadaki, 2016, s. 47)

Z tohoto příkladu vyplývá, že podnik, který má silnou provozní páku, musí podstupovat daleko vyšší provozní riziko než podnik se slabou provozní pákou, protože musí umět dobře využít výrobní kapacitu. Pokud podnik není chopen kapacitu využít stane se tak, že bude mít zápornou hodnotu výsledku hospodaření, kterou způsobily vysoké fixní náklady.

4.6 Nákladová funkce

Nákladová funkce vychází přednostně z produkčních funkcí, které zachycují vztah mezi výrobními činiteli a objemem výroby jehož je dosaženo za jejich pomoci. Nákladová funkce je tedy daný matematický vztah mezi určitým objemem výroby a náklady. (Synek, 2011, s. 91)

Základním tvarem nákladové funkce je:

$$CN = FN + v_j * q$$

Kde CN jsou celkové náklady v Kč, q je objem výroby v naturálních jednotkách, v_j jsou variabilní náklady na jednotku a FN jsou fixní náklady.

Ze základního tvaru nákladové funkce lze odvodit vzoreček pro jednotkové náklady:

$$N_j = \frac{FN}{q} + v_j$$

(Synek, 2011, s. 91)

4.6.1 Metody stanovení nákladových funkcí

- Metoda logického třídění nákladů

Tato metoda je v praxi nejvyžívanější. Jednotlivé náklady podniku jsou děleny dle jejich chování na variabilní a fixní náklady. Tuto metodu lze používat pouze pokud dokonale známe prostředí daného podniku. (Synek, 2011, s. 94)

- Metoda regresní a korelační analýzy

Vychází ze znalosti vstupních údajů, jako jsou data o velikosti nákladů, velikosti produkce za delší dobu, a to nejméně kolem roku. Tento důvod tedy tvoří tuto metodu neužitečnou pro nové výroby. Umožňuje zjistit nelineární nákladové funkce, sestavit grafiku vývoje nákladů a zjistit spolehlivost určených funkcí. (Synek, 2011, s. 94)

- Metoda dvou období

Je velmi rychlá, avšak nespolehlivá metoda, ve které se řeší dvě lineární rovnice ze dvou období. Jedno období je s velkým objemem výroby a jedno s malým. (Synek, 2011, s. 94)

Rozdělení nákladů na fixní a variabilní je vhodné k lepšímu zhodnocení možností snižování nákladů a zvýšení hospodárnosti podniku. (Synek, 2011, s. 97)

5 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

Za pomoci literárních zdrojů bylo shrnuto pojetí nákladů, klasifikace nákladů a nástroje pro řízení nákladů.

Pojetí nákladů se dělí na pojetí finanční a manažerské, které se dále dělí na pojetí hodnotové a ekonomické. Finanční pojetí je charakteristické tím, že je určeno především pro externí uživatele, jako kontrolní orgány nebo obchodní partnery. Tímto se i odlišuje manažerské pojetí nákladů. To je totiž uzpůsobené tomu, aby z něj měli největší výhodu interní uživatelé, hlavně manažeři a vlastníci.

Náklady jsou ukazatelé kvality podniku, a proto jejich řazení potřebuje podrobné členění. Členění nákladů se rozlišuje na druhové, účelové, členění z hlediska objemu a výkonu, kalkulační a členění z hlediska rozhodování. Druhové členění nám odpovídá na otázku, jaké výrobní faktory byly spotřebovány. Pro účelové členění nákladů musí existovat jakýsi přímý vztah nákladů k účelu jejich vynaložení. To znamená, že každý základ musí mít při svém vzniku určený účel. Účelové členění může potom dále rozdělit na náklady na obsluhu a řízení, technologické, jednotkové a režijní. Kalkulační členění je zvláštním typem účelového dělení, které rozlišuje náklady přímé a nepřímé. Kalkulační členění nákladů se dělí na fixní a variabilní. Fixní jsou stálé a nemění se zároveň s objemem výroby. Zato variabilní se mění podle objemu výroby, a to buď proporcionálně, nadproporcionálně nebo podproporcionálně k výkonům. Náklady z hlediska rozhodování slouží k budoucímu manažerskému rozhodování.

V další části se zabývalo různými nástroji pro řízení nákladů, a to absolutními ukazateli, kalkulacemi, bodem zvratu, limity, provozní pákou a nákladovými funkcemi. Mezi absolutní ukazatele patří horizontální a vertikální analýza, které jsou hojně využívány v oblasti vývojových trendů a pro procentní rozbor komponent. Následně se vysvětlilo, co to jsou kalkulace a byla rozebrána jedna z metod, tedy metoda přírážková, která bude aplikována následně v části praktické. Poté se zabývalo bodem zvratu, ve kterém se rovnají výnosy nákladům. Dále se vysvětlily limity, které úzce souvisí s bodem zvratu. Provozní pákou lze vyjádřit zvyšující se podíl fixních nákladů v celkových nákladech způsobeným zvýšením míry automatizace a robotizace. V závěru teoretické práce byly probrány nákladové funkce, které jsou vlastně jakýsi daný matematický vztah mezi určitým objemem výroby a náklady.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

6 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

V této sekci bakalářské práce bude probráno portfolio společnosti, její služby a celkový vývoj. Bude uskutečněna analýza nákladů firmy z let 2017 až 2019, aby se zjistilo, jestli náklady, které firma produkuje, jsou na optimální výši a zdali jsou efektivně vynaložené.

6.1 Základní informace o společnosti

Firma byla založena v posledním kvartálu roku 2016 a je vedena u Krajského soudu v Brně. Právní forma podnikání je vedena jako společnost s ručením omezeným se sídlem ve Zlíně. Předmětem podnikání je výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona. Společnost má pouze jednoho společníka, který je zároveň jednatelem i majitelem firmy. Základní kapitál ve výši 100.000 Kč a je plně splacen.

6.2 Sortiment firmy

Firma XY profituje na krátkodobém i dlouhodobém pronájmu dodávek Renault a Toyota. V půjčovně lze zapůjčit dodávky o nákladovém prostoru o délce 4,68 metrů a objemem 20 metrů krychlových, nákladní přívěsy, přívěsné vozíky, autopřepravníky a motopřepravníky s velikostí nosnosti 500 - 2.200 kilogramů. V sortimentu půjčovny jsou aktuálně brzděné i nebrzděné přívěsy ve variantách plato, s plachtou nebo valník.

Otevírací doba společnosti XY je sedm dní v týdnu:

- Pondělí až Pátek: 7:00 – 21:00
- Sobota: 7:00 – 10:00
- Neděle: 18:00 – 21:00

Po domluvě jsou služby společnosti dostupné celý den. Klíče i doklady od vozidla lze zpřístupnit i v době uzavřené pobočky s využitím schránek na klíče.

V tabulkách 1 až 5 uvedených níže jsou zobrazeny parametry a ceny za vypůjčení.

- **Dodávky**

Firma půjčuje 5 rozměrů užitkových vozidel. Pro veškerá vozidla stačí řidičská způsobilost skupiny B, tj. osobní automobily.

V tabulce číslo 2 lze naléznout ceník dodávek. V levé části vidíme název a typ vozidla a v pravé části jsou zobrazeny sazby v českých korunách přepočítané na čas vypůjčení. K dispozici má společnost XY 5 druhů dodávek, které vypůjčuje na 4 hodiny, 6, 10 a 24 hodin nebo na více dnů. Čím déle klient bude mít pronajatou dodávku, tím nižší bude hodinová, popřípadě denní sazba.

Tabulka 2 - Ceník dodávek (vlastní zpracování)

Vozidlo	Doba vypůjčení / cena v Kč				
	4 hod	6 hod	10 hod	24 hod	2–10 dní
Toyota Proace L1 pro 3 osoby	661	926	1.190	1.322	1.190 / den
Renault Master L2H2 pro 3 osoby	661	926	1.190	1.322	1.190 / den
Renault Master L3H2 pro 3 osoby	661	926	1.190	1.322	1.190 / den
IVECO Daily L4H2 pro 3 osoby	nelze	nelze	1.339	1.488	1.339 / den
Renault Master – skříňový pro 3 osoby	nelze	nelze	1.339	1.488	1.339 / den

V tabulce číslo 3 jsou zobrazeny typy vozidel a k nim určité specifikace, konkrétně: maximální počet osob, délka, šířka, výška, objem a nosnost vozidla, maximální počet europalet vedle sebe a tažná zařízení. Nejdélší půjčovanou dodávkou je IVECO Daily L4H2 a dodávka s nejvyšším možným počtem europalet vedle sebe tedy osmi je Renault master skříňový.

Tabulka 3 - Specifikace dodávek (vlastní zpracování)

Vozidlo	Osoby	Délka (cm)	Šířka (cm)	Výška (cm)	Objem (m ³)	Nosnost (kg)	Europalety	Tažná zařízení (t)
Toyota Proace L1	3	230	140	163	5,3	1.409	2	-
Renault Master L2H2	3	308	176	189	11	1.491	4	2,5
Renault Master L3H2	3	373	176	189	13	1.455	5	2,5
IVECO Daily L4H2	3	468	180	190	16	1.100	6	3,5
Renault Master – skříň	3	420	215	220	20	1.137	8	-

- **Přívěsy**

Společnost XY nabízí dva typy přívěsů, a tedy přívěsy brzděné a přívěsy nebrzděné.

V tabulce 4 pod textem lze nalézt v levé části typ nebrzděného přívěsu a v pravé části jeho specifikace společně s cenou za 24 hodin. Zde již podnik nerozlišuje hodinové ani denní nájemné, jako tomu bylo u dodávek, ale cena je nastavena pouze pro 24 hodin. Přívěsy se dělí na přívěsy s bočnicemi, s plachtou a skříňové. U parametrů klient sleduje ložiskovou plochu, výšku bočnic, celkovou hmotnost přívěsu a kolik uveze. Ceny za denní pronájem se pohybují v rozmezí od 411 Kč do 588 Kč.

Tabulka 4 - Ceník přívěsů (vlastní zpracování)

Přívěs nebrzděný	Lož. plocha (cm)	Výška bočnic (cm)	Celk. hmotnost (kg)	Uveze (kg)	Cena/24 hod. (Kč)
S bočnicemi	210 x 128	30	750	550	411
	252 x 127	30+10	750	513	411
	316 x 152	30+10	750	417	470
S bočnicemi 2x náprava 750 kg	301 x 148	30+10	750	415	588
S plachtou	210 x 128	120	750	550	470
	253 x 153	120	750	498	470
	253 x 153	150	750	488	529
	303 x 153	150	750	467	588
Skříňové	250 x 125	150	750	485	588

Následující tabulka 5 uvádí v levé části typ brzděného přívěsu a v pravé části specifika společně s cenou za den pronájmu, zde je taktéž jako u přívěsů brzděných poskytována služba s pouze denní sazbou. Typy brzděných přívěsů se ve společnosti XY dělí na plato, přívěsy s bočnicemi a na přívěsy na motocykly. Zde se porovnávají parametry ložiskové plochy, výšky bočnic, celkové hmotnosti a kolik daný přívěs uveze kilogramů. V posledním sloupci je znázorněna 24hodinová sazba za pronájem daného přívěsu. Ceny se pohybují od 420 Kč do 823 Kč.

Tabulka 5 - Ceník přívěsů (vlastní zpracování)

Přívěs brzděný	Lož. plocha (cm)	Výška bočnic (cm)	Celk. hmotnost (kg)	Uveze (kg)	Cena/24 hod. (Kč)
Plato	310 x 176	-	1.500	1.012	588
	360 x 176	-	1.500	965	682
	415 x 210	-	2.700	2.006	823
S bočnicemi	301 x 155	35	2.700	2.290	682
	310 x 176	35	1.500	1.012	588
	360 x 176	35	1.500	965	682
Na motocykly	250 x 150	10	1.000	655	420

- **Přepřavníky**

Níže pod textem v tabulce 6 jsou v levé části znázorněny typy přepravníků, v prostřední části jsou zobrazeny jejich parametry a v poslední pravé části tabulky je znázorněný sloupec s denní sazbou, a tedy jedinou možnou za vypůjčení daného typu. Klient si zde vybírá mezi přepravníkem na auto, kde si volí buď typ Jumbo nebo Imola S a přepravníkem na stavební stroje, který má společnost v pouze jedné možné variantě. Porovnává se zde ložisková plocha, výška, celková hmotnost a kolik kilogramů daný přepravník uveze. Cena za denní pronájem přepravníků se ve společnosti XY pohybuje v rozmezí od 823 Kč do 1.050 Kč.

Tabulka 6 - Ceník přepravníků (vlastní zpracování)

Přepravník	Lož. plocha (cm)	Výška (cm)	Celk. hmotnost (kg)	Uveze (kg)	Cena / 24 hod. (Kč)
Jumbo	415 x 210	-	2.700	2.006	823
Imola S	434 x 209	-	2.700	1.950	950
	434 x 209	-	3.000	2.210	1.050
Na stavební stroje	298 x 154	-	3.500	2.833	950

6.3 Podmínky vypůjčení

6.3.1 Základní podmínky

- Minimální věk zákazníka musí být 21 let (nevztahuje se na zapůjčení přívěsných vozíků).
- Uplynulá doba od nabytí řidičského oprávnění je stanovena na minimálně 2 roky (nevztahuje se na zapůjčení přívěsných vozíků).

6.3.2 Nutné dokumenty pro uzavření smlouvy

- Řidičské oprávnění skupiny B, popřípadě skupiny E (při zapůjčení brzděného přívěsu s kompletní hmotností soupravy převyšující 3.500 kilogramů).
- Pas nebo občanský průkaz. Nutností je ale doklad prokazující místo bydliště na území Slovenské nebo České republiky. Osobám majícím adresu na městském nebo obecním úřadě nelze pronajímat.
- Vratná kauce činí u dodávek 5.000 Kč, u přívěsů nákladních 2.000 Kč a 5.000 Kč u autopřepravníku. Kauce se vrací ihned po vrácení vozidla.
- Smlouva o vypůjčení je se vždy uzavírá s osobou fyzickou, pokladní doklad nebo faktura se vystavuje podle požadavku klienta na osobu fyzickou či subjekt s identifikačním číslem.

6.3.3 Platební možnosti

- Hotovostně u podpisu smlouvy.
- Hotovostně při skončení pronájmu – jenom u pronájmu na trvání nejdéle jednoho dne, u pronájmu delšího pouze pro firmou ověřené klienty.
- Převodem na bankovní účet na základě zálohové vystavené faktury. Suma v celkové výši se stává splatnou před předáním dodávky a podpisem smlouvy.
- Převodem na bankovní účet na základě vystaveného účtu se splatností, pouze pro firmou ověřené klienty.
- V kanceláři se nepřijímají platební karty.

6.4 Majetková a finanční struktura společnosti

V následujících dvou podkapitolách bude rozebrána majetková a finanční struktura společnosti XY za roky 2017 až 2019 kvůli lepší představě o podniku.

6.4.1 Majetková struktura společnosti

Majetková struktura podniku je uvedena níže v tabulce 7. Spadají zde všechny položky, které můžeme nalézt v rozvaze v aktivech. Tyhle položky obsahují všechny dlouhodobý majetek, dlouhodobé i krátkodobé pohledávky, peněžní prostředky v pokladně a na účtech, a také časové rozlišení aktiv. Všechny zapsané hodnoty jsou uváděny v netto hodnotě.

Tabulka 7 - Majetková struktura firmy (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2017	2018	2019
Aktiva celkem	2.620	2.216	2.274
Dlouhodobý majetek	2.210	2.031	1.964
DHM	2.210	2.031	1.964
Oběžná aktiva	380	158	206
Dlouhodobé pohledávky	0	0	0
Krátkodobé pohledávky	368	106	96
Peněžní prostředky v pokladně	7	47	83
Peněžní prostředky na účtech	5	5	27
Časové rozlišení aktiv	30	27	104

Podle zkonstruované tabulky 7 si lze všimnout, že nejvyšší položku majetkové struktury společnosti tvoří především dlouhodobý majetek, konkrétně dlouhodobý hmotný majetek. Jelikož se nejedná o podnik výrobní, nýbrž o podnik zprostředkovávající služby půjčováním dodávek, přívěsů a autopřepravníků, tak není zjištění velmi překvapivé. Pořízení dlouhodobého hmotného majetku, konkrétně vozidel a přívěsů není stále odepsán, jelikož byl všechny pořízen nejdříve v roce 2016. V horizontu let 2017 až 2019 si můžeme všimnout snižování se hodnoty dlouhodobého majetku, což je způsobeno odpisy. Dlouhodobý hmotný majetek tvoří v průběhu let téměř 85 % až 91 % podíl na celkových aktivech. Další a zároveň druhou nejvyšší položkou jsou v krátkodobé pohledávky, které nalezneme v oběžných aktivech. Zde se jedná především o pohledávky z obchodních vztahů. Podnik měl v roce

2017 velmi nízké zastoupení svých finančních prostředků jak v pokladně, tak i na účtech, ale postupem času se tyhle částky až do roku 2019 zvýšili na hodnotu 110.000 korun českých. Podnik nedisponuje žádným dlouhodobým nehmotným či finančním majetkem.

6.4.2 Finanční struktura společnosti

Do finanční struktury společnosti spadají všechny zdroje financování, které mají funkci na pokrytí veškerého majetku patřící podniku tedy pokrytí aktiv. V tabulce 8 lze vidět jakým způsobem podnik financuje svůj majetek.

Tabulka 8 - Finanční struktura firmy (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2017	2018	2019
Pasiva celkem	2.620	2.216	2.274
Vlastní kapitál	112	143	188
Základní kapitál	100	100	100
VH minulých let	-9	12	35
VH běžného účetního období	21	31	53
Cizí zdroje	2.508	2.073	2.086
Dlouhodobé závazky	2.314	2.017	1.656
Krátkodobé závazky	194	56	430

Na základě zkonstruované tabulky 8 uvedené výše lze říct, že ve zkoumaných letech 2017 až 2019 se daří podniku zmenšovat své dlouhodobé závazky a tvořit tím tak vyšší vlastní kapitál, což je rozhodně dobře, protože je podnik zadlužený do vysoké míry a svůj dlouhodobý majetek nezvládá financovat ze svých peněz, ale musí si půjčovat. To by mohlo mít za následek neschopnost splácet své závazky a podnik by se tak mohl velmi jednoduše předlužit a zkrachovat, mluvíme tedy o agresivní strategii financování, která není dlouhodobě udržitelná a je velmi riziková. Základní kapitál je udržován v průběhu analyzovaných let na stejné výši teda 100.000 Kč. U krátkodobých závazků lze zaznamenat kolísavou povahu. Jedná se především o závazky z obchodních vztahů a závazků ke státu. V tabulce lze vidět jedinou zápornou hodnotu, a to je výsledek hospodaření minulých let v roce 2017. Podnik nemá evidované žádné rezervy, což by měl majitel zvážit z důvodu vysoké zadluženosti. Procentuální vyjádření cizích zdrojů na celkových pasivech lze vyčíslit v průběhu let 2017, 2018 a 2019 na 95 %, 94 % a 91 %.

6.5 Analýza výsledku hospodaření

Tahle sekce práce se zaměřuje na vývoj výnosů a nákladů ve vybraném období 2017 až 2019 a následné posouzení hospodářského výsledku, který se vypočítá jako rozdíl zmíněných dvou položek tedy výnosů a nákladů. Pro vypracování byly použity data z výkazu zisku a ztrát. Data jsou znázorněna v tabulce 9 pod textem.

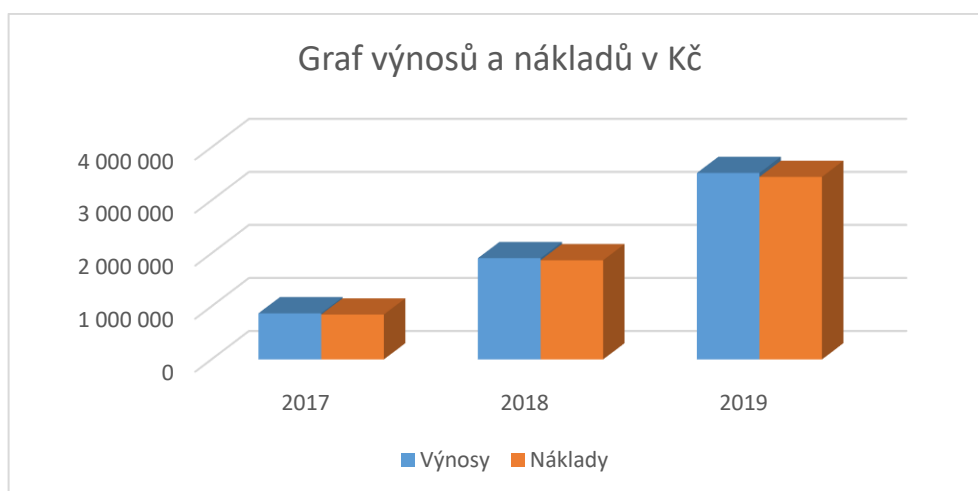
Tabulka 9 - Výsledek hospodaření (vlastní zpracování)

(v Kč)	2017	2018	2019
Výnosy	868.894	1.908.983	3.515.841
Náklady	845.173	1.869.961	3.441.269
Hospodářský výsledek před zdaněním	23.721	39.023	74.572

Na podstatě získaných dat lze vidět, že ve všech analyzovaných letech převyšovaly výnosy nad náklady, což společnost vedlo k vytváření kladného hospodářského výsledku. V tabulce uvedené výše lze zaznamenat, že během všech tří analyzovaných let docházelo vždy k lehkému růstu výsledku hospodaření. Výnosy i náklady ve všech analyzovaných letech rostly a obě položky se téměř každý rok oproti předešlému roku zdvojnásobily.

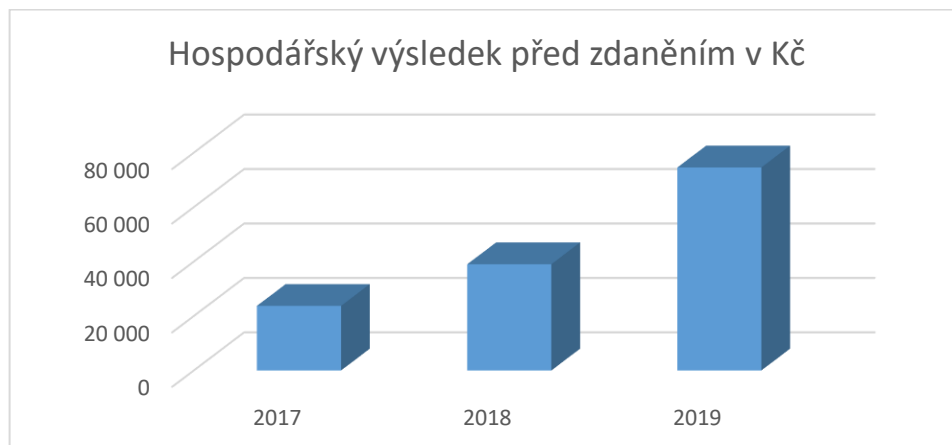
Náklady budou podrobněji rozebrány v kapitole níže – Analýza nákladů.

V následujícím grafu (Obrázek 6) jde vidět rostoucí porovnání výnosů s náklady v letech 2017 až 2019.



Obrázek 6 - Graf výnosů a nákladů v Kč (vlastní zpracování)

V grafu (Obrázek 7) uvedeném pod textem vidíme vývoj hospodářského výsledku za období 2017–2019. Tedy rozdíl výnosů a nákladů z předešlého grafu.



Obrázek 7 - Hospodářský výsledek před zdaněním v Kč (vlastní zpracování)

7 ANALÝZA NÁKLADŮ SPOLEČNOSTI

V následující kapitole téhle bakalářské práce budou probírány náklady společnosti, které firma vynaložila v období analyzovaných let 2017 až 2019. Tak jako pro veškeré společnosti, tak i pro tuhle je vysoce důležitá analýza nákladů, neboť je zásadním předpokladem k jejich efektivnímu řízení. Jak již bylo řečeno v části teoretické, pro jejich analýzu je potřebné podrobné roztržení nákladů na základě různých kritérií. Analýza bude aplikována v první části na druhové členění nákladů za pomoci vertikální a horizontální analýzy. V druhé části bude po důkladném rozhovoru s jednatelem firmy následovat třízení nákladů na náklady fixní a náklady variabilní, tak aby mohly být aplikovány i v další kapitole řízení nákladů.

7.1 Druhové členění nákladů

Na základě získaných poznatků z části teoretické bude vypracována nákladová analýza podle druhového členění. Analýza bude aplikována na roky 2017 až 2019.

Nejdříve budou všechny náklady firmy rozčleněny do určitých skupin dle druhového členění. Následující tabulka 10 zobrazuje náhled jednotlivých nákladových druhů za sledované období, jež budou následně detailněji vypracovány a analyzovány s pomocí vertikální a horizontální analýzy.

Nejprve bude zobrazena vertikální analýza, která bude vyjádřena za pomoci procentuálního podílu samostatných nákladových položek ku celkovým nákladům. S použitím horizontální analýzy se bude následně sledovat postup těchto nákladů a poté se budou porovnávat jejich určité změny ve vyčleněných letech.

Společnost, která poskytuje služby, je odlišná strukturou nákladů oproti podniku výrobnímu. V naší společnosti XY tomu není jinak.

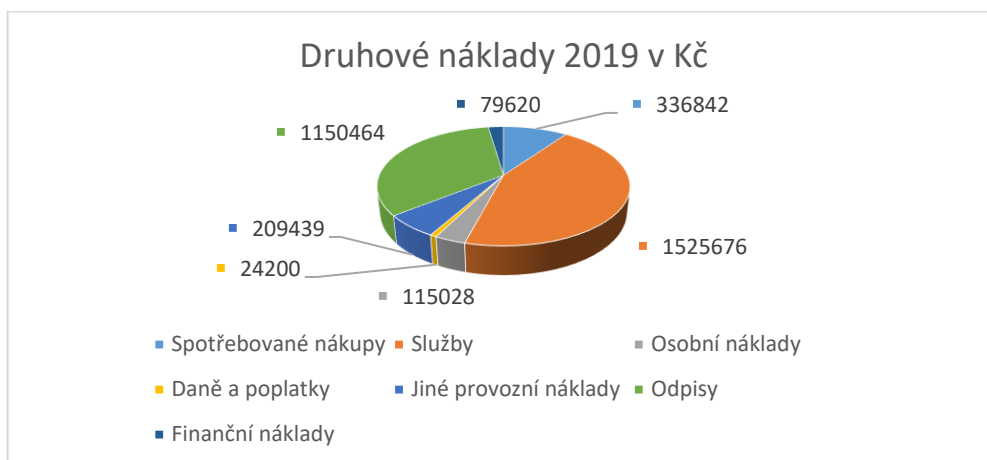
- U spotřebovaných nákupů si lze všimnout kolísavého charakteru. Řadíme zde především spotřebu pohonných hmot, majetek do 40 tisíc korun a spotřebu materiálu.
- U položky služby si lze všimnout, že má rostoucí charakter, kdy se v roce 2019 vyšplhala na 1.525.676 Kč a stala se nejnákladnější položkou. Do sekce služby má firma zahrnuté především náklady za opravy a udržování, pojistné události, nájemné, ostatní služby a nedaňové náklady.

- V roce 2019 si lze všimnout, že firma začala mít osobní náklady, což je zapříčiněno tím, že firma přijala zaměstnance. Do osobních nákladů se zde započítávají – mzdové náklady, zákonné sociální a zdravotní pojištění a zákonné sociální náklady.
- Daně a poplatky má společnost především za daň silniční, což vypovídá o charakteru firmy.
- U položky jiné provozní náklady si lze také všimnout rostoucího charakteru, což je zapříčiněno nákupem dalších vozů, ke kterým se sjednává pojištění, které v této sekci zabírá nejvyšší podíl.
- Odpisy jsou způsobené nákupem drahého a velkého množství dodávek, přívěsů a autopřevážníků. Vzhledem k poměrně nově zavedené společnosti není prvotní majetek ještě stále odepsán. A díky úspěšnosti firmy se i nadále kupuje nový majetek pro rostoucí klientelu. Díky tomu si lze všimnout rostoucího trendu.
- Finanční náklady existují ve firmě díky úrokům, které má společnost XY způsobené z důvodů nákupů dodávek, přívěsů a autopřevážníků na úvěr. Taktéž je zde zahrnut úrok ze služebního auta pana majitele.

Tabulka 10 - Druhové členění nákladů v letech 2017-2019 (vlastní zpracování)

(v Kč)	2017	2018	2019
Spotřebované nákupy	60.948	20.221	336.842
Služby	93.088	526.423	1.525.676
Osobní náklady	0	0	115.028
Daně a poplatky	16.904	18.018	24.200
Jiné provozní náklady	74.225	162.687	209.439
Odpisy	552.403	1.060.139	1.150.464
Finanční náklady	47.606	82.472	79.620
Náklady celkem	845.173	1.869.961	3.441.269

Na obrázku 8 uvedeným pod textem je znázorněn koláčový graf druhových nákladů v roce 2019.



Obrázek 8 - Druhové náklady v roce 2019 v Kč (vlastní zpracování)

7.1.1 Vertikální analýza

Díky vertikální analýze si lze všimnout, jakými nákladovými položkami jsou tvořeny celkové náklady a do jaké míry zabírají tyto druhy část z celkových nákladů. Z následující tabulky 11 zobrazené pod textem si lze všimnout, že největší podíl v procentuálním zobrazení za rok 2017 a 2019 zabírají z celkových nákladů odpisy a služby. Zatím co podíl odpisů na celkových nákladech klesá, jak nám ukazuje tabulka níže, tak si lze všimnout, že podíl služeb na celkových nákladech naopak roste, což je zapříčiněno pojistnými událostmi, opravami a udržováním, ale také rostoucím nájemným.

Jak již bylo psáno výše, tak společnost zaměstnala svého prvního zaměstnance roku 2019, ale na celkových nákladech se nijak zásadně tahle změna neprojevila.

Tabulka 11 - vertikální analýza v letech 2017-2019 (vlastní zpracování)

(v %)	2017	2018	2019
Spotřebované nákupy	7	1	10
Služby	11	28	44
Osobní náklady	0	0	3
Daně a poplatky	2	1	1
Jiné provozní náklady	9	9	6
Odpisy	65	57	33
Finanční náklady	6	4	2
Náklady celkem	100	100	100

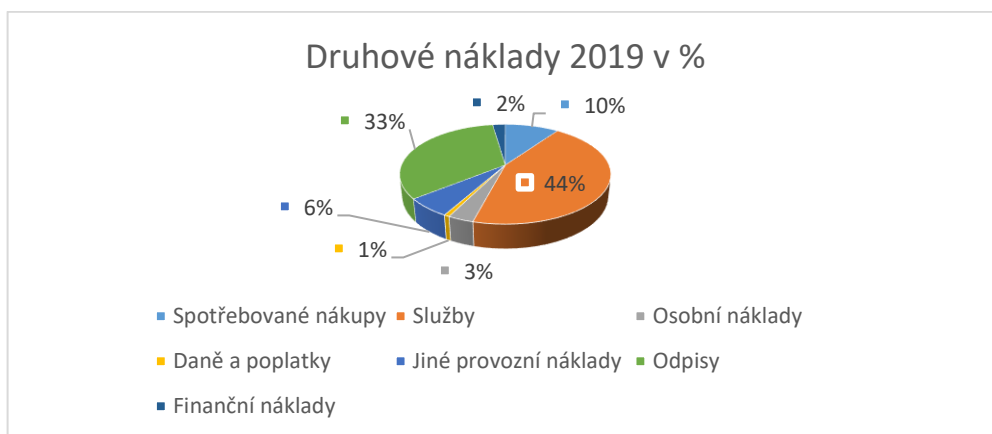
Na následujících obrazcích 9,10 a 11 jsou zobrazeny druhy náklady v letech 2017 až 2019 procentuálním vyjádřením. Je na první pohled patrné, že se v letech podíl odpisů na celkových nákladech snižuje a zároveň se zvyšuje podíl za náklady na služby.



Obrázek 9 - Druhy náklady 2017 v % (vlastní zpracování)



Obrázek 10 - Druhy náklady 2018 v % (vlastní zpracování)



Obrázek 11 - Druhy náklady 2019 v % (vlastní zpracování)

7.1.2 Horizontální analýza

Horizontální analýza se zpracovala na podstatě získaných dat z výkazu zisku a ztrát za období let 2017 až 2019. Za pomoci horizontální analýzy jsme schopni porovnat časový vývoj nákladů k předešlým obdobím.

Celkové náklady firmy se z roku 2017 na rok 2018 zvýšily o vysokých 121 % a v porovnání roku 2018 a 2019 o již nižších 84 %.

Rapidní změna v porovnání mezi roky nastala také u spotřebovaných nákupů, kdy nejprve v období 2017 / 2018 zažila propad a následně v porovnání let 2018 / 2019 extrémní nárůst.

Taktéž stojí za zmínku rostoucí trend nákladů za služby z důvodů oprav, udržování, pojistných událostí a nájemného.

Tabulka 12 - Horizontální analýza v letech 2017-2019 (vlastní zpracování)

(v %)	2017 / 2018	2018 / 2019
Spotřebované nákupy	- 67	1.566
Služby	466	190
Osobní náklady	0	nelze
Daně a poplatky	7	34
Jiné provozní náklady	119	29
Odpisy	92	9
Finanční náklady	73	- 3
Náklady celkem	121	84

7.2 Fixní a variabilní náklady

V další kapitole následuje členění nákladu na variabilní náklady a fixní náklady v období let 2017, 2018 a 2019. Toto členění bude využito i v následující kapitole týkající se řízení nákladů.

7.2.1 Variabilní náklady

Variabilní náklady společnosti zahrnují náklady za spotřebované nákupy z 90 %, opravy a udržování z 90 % a osobní náklady. Z tabulky 13 si lze všimnout, že naše nevýrobní společnost poskytující služby má své variabilní náklady v prvních dvou pozorovaných letech tedy 2017–2018 na velmi nízké úrovni 7 až 10 % z celkové výše nákladů a v roce 2019 se

hodnota vůči předchozímu roku téměř ztrojnásobila. Je to způsobeno především růstem nákladů na spotřebované nákupy a za opravy a udržování. Lze tedy říct, že variabilní náklady ve společnosti XY mají ve sledovaných obdobích rostoucí charakter.

Variabilní náklady za spotřebované nákupy z 90 % představují náklady společnosti za spotřebu materiálu a spotřebu energie, které souvisí s poskytováním jeho služeb. Především se jedná o náhradní díly do dodávek, autopřepravníků a přívěsů, pneumatiky, provozní kapaliny jako například olej, kapalina do ostříkovačů, chladící kapalina, žárovky, čisticí prostředky, sáčky do vysavače a podobně. Do spotřeby energie je započítávána spotřeba energie a náklady za vodu a stočné. Jedná se o vodu na umývání aut, spotřeby energie na tlakové čističe, vysavače a hydraulický zvedák. Významným nákladem se stal roku 2019 nákup materiálu ve formě nových pneumatik na dodávky a přívěsy, a tudíž se vyšplhal na sumu přes 300.000 Kč a napomohl tak ke zvýšení variabilních nákladů.

Opravy a udržování je taktéž v analyzované firmě náklad variabilní v celkovém počtu 90 % z položky. Z velmi nízkých 0,3 % z roku 2017 se vyšplhal v roce 2019 na 15,19 % a stal se tak nejnákladnější položkou z nákladů variabilních. V této sekci má společnost zařazené jak opravy a udržování tak i pojistné události, které činili v roce 2019 v součtu náklad v hodnotě 553.306 Kč.

Osobní náklady byly v letech 2017 až 2018 nulové díky tomu, že majitel si vše obstarával a dělal sám. V roce 2019 přijal zaměstnance, a tím vznikly náklady osobní, ve kterých jsou zahrnuty náklady mzdové, zákonné sociální a zdravotní pojištění a zákonné sociální náklady. Náklady tvořily teda po dobu prvních dvou analyzovaných let 0 % a v roce 2019 pouhých 3,3 % z celkových nákladů. Zaměstnanec je vyplácen formou úkolové mzdy.

Ostatní služby z 20 % představují především náklady za mytí dodávek v myčce, odtahy dodávek a odtahy dodávek po havárii, servisy a jiné.

7.2.2 Fixní náklady

Fixní náklady zkoumané společnosti zahrnují spotřebované nákupy z 10 %, náklady na opravy a udržování taktéž z 10 %, ostatní služby, daně a poplatky, jiné provozní náklady, odpisy a finanční náklady. Z konstruované tabulky níže lze vyčíst, že náklady fixní rozhodně dominují nad variabilními náklady. Náklady mají v tomto případě opačný charakter než variabilní a ve zkoumaných obdobích zažívají sice meziroční finanční růst, ale také meziroční pokles v procentech v zastoupení na celkových nákladech. Z roku 2017 kdy činila hodnota fixních nákladů hodnotu 790.090 Kč vystoupala do roku 2019 na hodnotu

2.491.628 Kč, to znamená, že se náklady během tří let více než ztrojnásobily. V procentuálním vyjádření z celkových nákladů hodnoty klesaly z 93 % na 72 %.

Ve spotřebovaných nákupech tvoří fixní náklady 10 % z položky a zahrnují majetek do 40 tisíc korun, kde se jedná se o kancelářské potřeby a telefon, energii spotřebovanou na kancelář a vodu spotřebovanou v místní administrativní buňce. Tvoří velmi nízkou položku fixních nákladů tedy do 1 %.

Opravy a udržování souvisí i částečně s opravami v buňce jako je například oprava kopírky, vymalování, oprava světla, oprava kávovaru a podobně a tvoří taktéž nepatrné 2 % z posledního analyzovaného roku z celkových nákladů.

Ostatní služby z 80 % jsou druhou nejnákladnější položkou z celkových nákladů a tvoří především nájemné a ostatní služby. Spadá sem nájem za prostory, který meziročně stoupá, účty za telefon a internet, provedení záruční opravy, propagaci, inzerci a za webové stránky.

V části daní a poplatků společnost utrácí nejvíce peněz za daň silniční.

V jiných provozních nákladech společnost eviduje smluvní pokuty a úroky z prodlení, ostatní pokuty a penále a ostatní provozní náklady. Nejvíce zde zaplatí na pojištění dodávek, autopřepravníků a přívěsů. Podíl na celkových nákladech meziročně klesá z necelých 9 % v roce 2017 na 6 % v roce 2019.

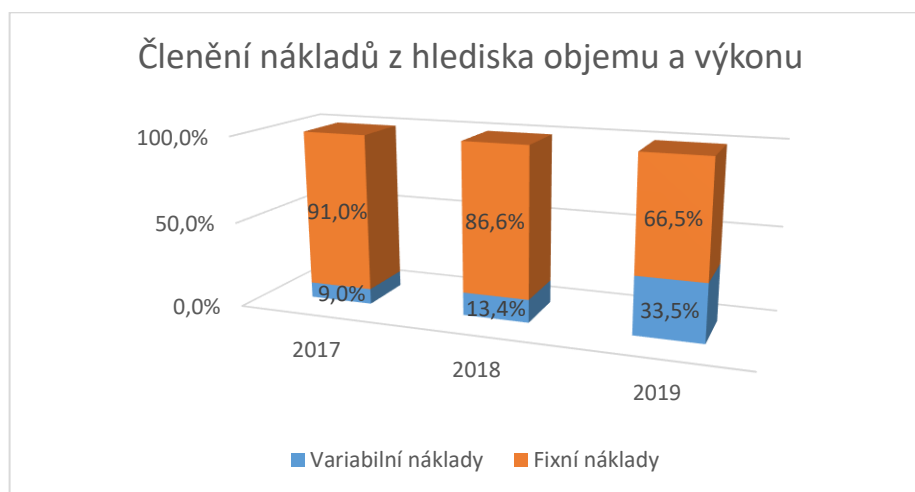
Nejvýznamnější položkou a zároveň nejnákladnější jsou odpisy podniku. Odpisy tvoří nejstěžejnější položku na celkových nákladech. Odepisují se zde především všechny firmou nakoupené dodávky, přívěsy a autopřepravníky. Vzhledem k poměrně nově zavedené společnosti v roce 2016 není majetek stále odepsán, a tudíž si stále může ponížovat výsledek hospodaření o vysoké částky. Majetek odepsaný v roce 2017 činil 552.403 Kč, v roce 2018 1.060.139 Kč a v roce 2019 1.150.464 Kč. Meziročně náklady za odpisy na celkových nákladech procentuálně klesají, i přes zvyšující se částky, to je zapříčiněno zvedáním se nákladů za jiné položky uvedené výše v textu.

Ve finančních nákladech jsou úroky, a to konkrétně úroky z úvěrů za dodávky, přepravníky a autopřepravníky. Nachází se zde i úrok z úvěru na majitelovo služební auto. Náklady finanční meziročně kolísají, ale ne nijak razantně, spíše se mění v procentuálním provedení na celkových nákladech, kdy meziročně klesají.

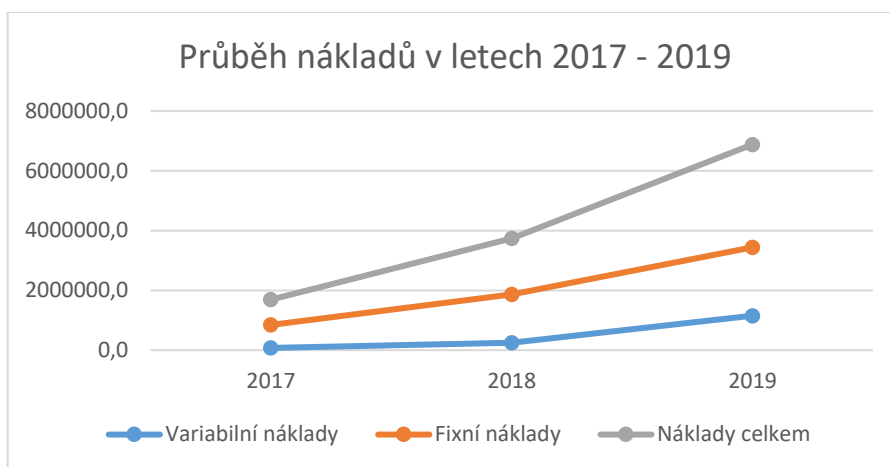
Tabulka 13 - Fixní a variabilní náklady v letech 2017-2019 (vlastní zpracování)

Náklady	2017		2018		2019	
	v Kč	v %	v Kč	v %	v Kč	v %
Variabilní náklady	75.718	9,0	250.039	13,4	1.153.670	33,5
Spotřebované nákupy 90 %	54.852	6,5	18.199	1,0	303.157	8,8
Opravy a udržování 90 %	2.890	0,3	162.713	8,7	553.305	16,1
Osobní náklady	0	0,0	0	0,0	115.028	3,3
Ostatní služby 20 %	17.975	2	69.126	3,7	182.178	5,3
Fixní náklady	769.454	91,0	1.619.921	86,6	2.287.599	66,5
Spotřebované nákupy 10 %	6.094	0,7	2.022	0,1	33.684	1,0
Opravy a udržování 10 %	321	0,0	18.079	1,0	61.478	1,8
Ostatní služby 80 %	71.900	8,5	276.504	14,8	728.713	21,2
Daně a poplatky	16.904	2,0	18.018	1,0	24.200	0,7
Jiné provozní náklady	74.224	8,8	162.687	8,7	209.438	6,1
Odpisy	552.403	65,4	1.060.139	56,7	1.150.464	33,4
Finanční náklady	47.606	5,6	82.471	4,4	79.620	2,3
Náklady celkem	845.173	100	1.869.960	100	3.441.269	100

V grafu (Obrázek 12) znázorněném pod textem je znázorněné přehledné grafické rozčlenění variabilních a fixních nákladů v procentech. Ze sloupcového grafu lze na první pohled zpozorovat sílu fixních nákladů ve společnosti XY, ale zároveň jejich meziroční klesání. Následuje další graf (Obrázek 13), ve kterém vidíme průběh nákladů v letech 2017 až 2019.



Obrázek 12 - Členění nákladů z hlediska objemu a výkonu v letech 2017-2019 (vlastní zpracování)



Obrázek 13 - Průběh nákladů v letech 2017-2019 (vlastní zpracování)

7.3 Přímé a nepřímé náklady

Přímé náklady zastupují ty náklady, které se dají vymezit přesně k danému výkonu. Kdežto nepřímé náklady zastupují ty náklady, jež jsou přiřazovány v procesu za jeden celek. Podnik eviduje své náklady pouze formou druhového členění, což vede k nemožnosti sestavovat kalkulace. V této kapitole budou náklady rozděleny na náklady nepřímé a náklady přímé, jež mohou být pro firmu velmi přínosné. Toto členění bude aplikováno na období let 2017 až 2019. Následně v kapitole řízení nákladů, bude díky tomuto rozčlenění navržen kalkulační vzorec.

7.3.1 Náklady přímé

Přímé náklady společnosti zahrnují položky přímý materiál, přímé mzdy, přímé náklady za vodu a energii a opravy a udržování, které vznikají zároveň s prováděním výkonů. Mzdy přímé představují mzdu pracovníka, který se svou prací přímo podílí na tvorbách výkonů.

7.3.2 Náklady nepřímé

Nepřímé náklady společnosti obsahují nepřímý materiál, nepřímou vodu a energii, opravy a udržování, ostatní služby, daně a poplatky, jiné provozní náklady, odpisy a finanční náklady. Nepřímá energie a voda jsou takové náklady, které jsou potřebné pro chod kanceláře, tedy osvětlení, elektřina a voda pro potřeby koupelny s toaletou. Náklady za opravy a udržování vznikají v kontextu s dodávkami, autopřepravníky, přívěsy, s opravami v buňce jako je

například oprava kopírky, vymalování, oprava světla, oprava kávovaru a podobně. V ostatních službách jsou zahrnuty náklady za nájemné, internet, telefon, odtahové služby a jiné. V nákladech za daně a poplatky společnost zařazuje především náklady za silniční daň a za dálniční známky. V jiných provozních nákladech společnost eviduje smluvní pokuty a úroky z prodlení, ostatní pokuty a penále a ostatní provozní náklady. Nejvíce zde zaplatí na pojištění dodávek, autopřepravníků a přívěsů. Odpisy tvoří velmi podstatnou část nepřímých nákladů, společnost zde odepisuje svůj dlouhodobý majetek, který stále není od založení společnosti odepsán. Ve finančních nákladech nalezneme úroky, a to konkrétně úroky z úvěrů za dodávky, přepravníky a autopřepravníky. Nalezneme zde i úrok z úvěru na majitelovo služební auto.

Tabulka 14 – Přímé a nepřímé náklady v letech 2017-2019 (vlastní zpracování)

Položka nákladů (v Kč)	2017	2018	2019
Přímé náklady	57.743	180.913	971.491
Přímý materiál	43.208	5.178	283.637
Přímé mzdy	0	0	115.028
Přímá voda a energie	11.644	13.020	19.520
Opravy a udržování	2.890	162.713	553.305
Nepřímé náklady	787.429	1.689.047	2.469.777
Nepřímý materiál	4.800	575	31.515
Nepřímá voda a energie	1.293	1.446	2.168
Opravy a udržování	321	18.079	61.478
Ostatní služby	89.876	345.630	910.891
Daně a poplatky	16.904	18.018	24.200
Jiné provozní náklady	74.224	162.687	209.438
Odpisy	552.403	1.060.139	1.150.464
Finanční náklady	47.606	82.471	79.620
Náklady celkem	845.173	1.869.960	3.441.269

8 ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

Po rozhovoru s majitelem firmy bylo zjištěno, že společnost nevyužívá žádných ukazatelů pro efektivní řízení podniku. Společnost sleduje své náklady pouze ve formě finančního účetnictví, které je pro řízení nákladů z pohledu manažerského účetnictví nedostatečné. Po roztržení nákladů na náklady fixní a náklady variabilní lze nyní zkonstruovat efektivní ukazatele, které mohou společnosti XY pomoci do budoucna s jejich formováním. V první části bude zrealizován bod zvratu, díky kterému společnost XY bude schopna zjistit, při jakém množství výkonů nastane uhrazení nákladů. V druhé části bude díky bodu zvratu vypočítána bezpečnostní podnikatelská rezerva a bezpečnostní koeficient. V další sekci bude zkonstruována nákladová funkce, která poslouží podniku do budoucna pro modelování svých nákladů. Všechny části budou znázorněny i výpočtem pro poslední analyzovaný rok tedy 2019 a obohaceny i grafickým znázorněním.

8.1 Analýza bodu zvratu

Následující bod v bakalářské práci je zjištění bodu zvratu společnosti XY. Při zjištění bodu zvratu se nám dostává informace, za jakého množství výkonů nastává úhrada nákladů. Nad bodem zvratu začíná podnik vytvářet zisk. Hospodářský výsledek je nulový v bodě zvratu, zde se tedy netvoří ztráta ani zisk a pod bodem zvratu je podnik ztrátový.

Díky rozčlenění si nákladů na fixní a variabilní v tabulce 14 výše, je možné uskutečnit analýzu bodu zvratu. Nejprve je potřeba si zjistit z předešlých kapitol výši nákladů fixních a výši nákladů variabilních za naše sledované období. Taktéž je potřeba zjistit výši tržeb v jednotlivých letech. Jakmile máme tyto data zjištěny, tak je možné vypočítat haléřový ukazatel, ten bude využit z důvodů aplikace nákladové globální funkce, protože společnost poskytuje různé druhy dodávek, autopřevážníků i přívěsů, které se liší výpůjční cenou. Pomocí haléřového ukazatele můžeme stanovit podíl nákladů fixních k tržbám, protože stanovení jednotkově variabilních nákladů nelze určit.

K zjištění bodu zvratu se využije vzorec pod textem níže. Bod zvratu je zjišťován k vzniklým nákladům roku 2019. Taktéž bude využit vzorec pro výpočet haléřového ukazatele, který je vypočítán pod textem.

Výpočet haléřového ukazatele:

$$h = \frac{\textit{náklady variabilní}}{\textit{tržby}}$$

$$h = \frac{1\,153\,670,00}{3\,515\,841,23}$$

$$h = 0,33 \text{ Kč}$$

Výpočet bodu zvratu:

$$Q(BZ) = \frac{\textit{náklady fixní}}{1 - h}$$

$$Q(BZ) = \frac{2\,287\,599,40}{1 - 0,33}$$

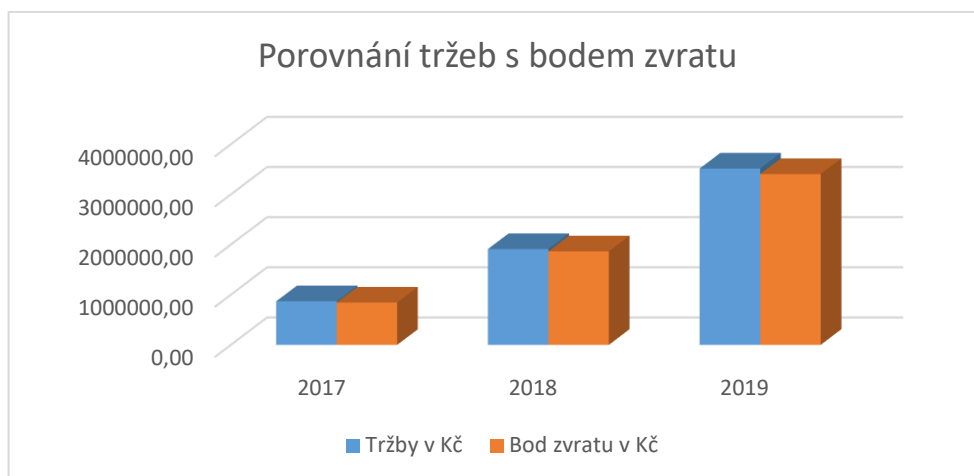
$$Q(BZ) = 3\,404\,848,97 \text{ Kč}$$

V tabulce 15 níže můžeme vidět položky nutné k výpočtu bodu zvratu, vypočítaný haléřový ukazatel a vypočítaný bod zvratu pro všechny jednotlivé roky v letech 2017 až 2019. Z výpočtů se nyní můžeme sami přesvědčit, že společnost byla ve všech třech letech zisková, jelikož se tržby vždy pohybovali nad bodem zvratu.

Tabulka 15 - Bod zvratu v letech 2017-2019 (vlastní zpracování)

Položka	2017	2018	2019
Tržby v Kč	868.894,26	1.908.983,00	3.515.841,23
Variabilní náklady v Kč	75.718,80	250.039,00	1.153.670,00
Fixní náklady v Kč	769.454,40	1.619.921,80	2.287.599,40
h	0,09	0,13	0,33
Bod zvratu v Kč	842.908,72	1.864.079,30	3.404.848,97

Níže si lze všimnout grafického znázornění (Obrázek 14), ve kterém jsou zobrazeny výše tržeb a výše bodu zvratu v analyzovaných letech 2017 až 2019. Vždy se výše tržeb pohybuje mírně nad bodem zvratu, z čehož lze vyčíst, že společnost tvoří v horizontu analyzovaných let zisk.



Obrázek 14 - Porovnání tržeb s bodem zvratu v letech 2017-2019 (vlastní zpracování)

8.2 Bezpečnostní podnikatelská rezerva a bezpečnostní koeficient

K porovnání výsledných ukazatelů bodu zvratu za daný rok a tržeb slouží bezpečnostní podnikatelská rezerva. Ta se vypočítá odečtením hodnot bodu zvratu od výnosů podniku v zadaném období. Bezpečnostní podnikatelská rezerva se také může vyjadřovat v procentech díky bezpečnostnímu koeficientu.

Následující tabulka 16 zobrazuje výpočet obou zmíněných ukazatelů.

Tabulka 16 - Bezpečnostní podnikatelská rezerva a bezpečnostní koeficient v letech 2017-2019 (vlastní zpracování)

(v Kč)	2017	2018	2019
Tržby	868.894	1.908.983	3.515.841
Bod zvratu	842.908	1.864.079	3.404.848
Bezpečnostní podnikatelská rezerva	25.985	44.903	110.992
Bezpečnostní koeficient	2,99 %	2,35 %	3,16 %

Výše uvedená tabulka 16 ukazuje, že ve všech analyzovaných letech nabyla bezpečnostní podnikatelská rezerva kladných hodnot, což se mohlo předpokládat z výše provedených výpočtů. Hodnoty se v analyzovaných letech 2017 až 2019 drží na velmi nízké hodnotě v rozmezí 2 až 4 %. Vysoký vliv na výsledek mají především vysoké odpisy společnosti.

8.3 Nákladová funkce

V části teoretické této bakalářské práce již byly zmíněny některé způsoby zkonstruování nákladové funkce. Pro zkonstruování nákladové funkce zde bude užito metody klasifikační, ve které bude využito dělení nákladu na fixní a variabilní z části předešlé. Jak bylo zmiňováno v předchozích kapitolách, tak společnost XY poskytuje velkou škálu možností pronájmu dodávek, přívěsů a autopřepravníků a z tohoto důvodu bude opět použitý haléřový ukazatel. V tabulce 17 pod textem jsou zaznamenány všechny veličiny potřebné na stanovení nákladové funkce.

Tabulka 17 - Veličiny pro výpočet nákladové funkce v letech 2017-2019 (vlastní zpracování)

Rok	Fixní náklady (Kč)	Variabilní náklady (Kč)	Výnosy (Kč)	Haléřový ukazatel (Kč)
2017	769.454	75.719	868.894	0,09
2018	1.619.922	250.039	1.908.983	0,13
2019	2.287.599	1.153.670	3.515.841	0,33

Následně po dosazení hodnot do základní rovnice vytvoříme nákladové funkce, jež vidíme v tabulce 18 pod textem. K získání výpočtu celkových nákladů firmy lze využít nákladovou funkci z období roku 2019. Jakmile bude dosazena plánovaná tržba na rok 2020 za značku Q , tak firma vyčíslí odhadovanou hodnotu celkových nákladů pro rok 2020. Pod textem se nachází také ukázková konstrukce nákladové funkce za rok 2019.

Rovnice provozní páky:

$$N = FN + h * Q$$

$$N = 2\,287\,599 + 0,33 * Q$$

Tabulka 18 - Nákladová funkce v letech 2017-2019 (vlastní zpracování)

Rok	Nákladová funkce
2017	$N = 769.454 + 0,09 * Q$
2018	$N = 1.619.921 + 0,13 * Q$
2019	$N = 2.287.599 + 0,33 * Q$

8.4 Kalkulace

Společnost zatím nikdy netvořila kalkulace. Hlavním důvodem je, že podnik nečlení náklady na náklady přímé a nepřímé. Takové členění je pro tvorbu kalkulací nezbytné.

Po konzultaci s majitelem firmy byly náklady rozděleny na přímé a nepřímé v kapitole 7.3 a na základě toho je nyní možné utvořit kalkulaci.

Kalkulační vzorec:

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Přímá voda a energie
4. Provozní režie
Vlastní náklady provozu
5. Správní režie
Úplné vlastní náklady výkonu
6. Zisk
Cena výkonu

Přímé kalkulační náklady společnosti by tvořil přímý materiál, přímé mzdy, přímá voda a energie.

Provozní režie by tvořila odpisy DHM, opravy a údržby dodávek a jiné provozní náklady.

Do správní režie by byly zahrnuty ostatní služby zejména nájemné za prostory, nepřímý materiál jako je například koupě nového PC nebo telefonu, opravy a údržba v administrativní buňce například údržba kopírky, voda a energie spotřebovávaná na provoz elektřiny a toalety s umyvadlem v buňce a ostatní služby zahrnující poplatky za internet, telefon a správu webu, daně a poplatky především za daň silniční a finanční náklady.

Pro rozvržení nepřímých nákladů podniku by rozvrhová základna byla sumační tzn. rozvrhová základna je univerzální pro všechny nepřímé náklady. Jako univerzální rozvrhovou základnu by společnost tedy volila přímý materiál, který nejlépe vystihuje přiřazení nepřímých nákladů danému výkonu.

Následně by se přičetl zisk v procentuálním vyjádření k úplným vlastním nákladům výkonu a z toho by byla zjištěna cena všech výkonů.

Výpočet přírážky provozní a správní režie:

Rozvrhová základna je v obou případech nákladové alokace stejná. Náhražkovou veličinou je peněžně vyjádřený přímý materiál. Pro výpočet, v tomto případě, procentuální přírážky provozní a správní režie, je nutné vyjádřit podíl režie a přímého materiálu s následným vynásobením hodnoty přímého materiálu.

9 VYHODNCENÍ A DOPORUČENÍ

Analýza nákladů firmy byla uskutečněna díky poskytnutým interním dokumentům za období let 2017 až 2019. Na základě uskutečněné analýzy nákladů byla stanovena doporučení, která bude moct firma využít k budoucímu řízení nákladů v příštích obdobích.

Ve vybrané firmě se k členění nákladů používá pouze druhové členění, které společnost využívá zejména pro finanční účetnictví. Tento způsob členění nákladů není dostačující a efektivní pro dlouhodobou a detailní nákladovou analýzu. Z těchto důvodů by společnosti bylo doporučeno třídit náklady na náklady variabilní a náklady fixní, tedy na náklady závislé na změně výkonu a objemu. V této práci již bylo provedeno toto rozdělení po konzultaci s jednatelem společnosti a doporučil bych toto rozdělení provádět i nadále pro další roky. Díky této rozdělovací metodě nákladů může jednatel společnosti pozorovat změny jednotlivých fixních nebo variabilních položek. Takovéto pozorování nákladů je velmi přínosné pro jejich kontrolu. U nákladů na opravy a udržování by tak například společnost mohla zjistit, jestli takové zvýšení nákladů je způsobeno částí fixních nákladů nebo částí variabilních, která se mění s objemem a výkonem produkce. Pomocí detailnějšího třídění nákladů, než je u třídění druhového, může společnost v momentě ztráty podrobněji zanalyzovat, jaké nákladové položky se vyvíjely jiným způsobem, než se očekávalo a na tomto základě uskutečnit nápravná opatření, popřípadě opatření na úsporu. V momentě, kdyby se firma rozhodla využívat tohoto členění, tak by mohla za pomoci těchto informací zjišťovat bod zvratu, jenž je nepostradatelnou součástí manažerského účetnictví a podnikové ekonomiky a také využívat nákladovou funkci.

Dalším doporučením je členění nákladů na kalkulační členění, tedy na náklady přímé a nepřímé. Pokud by podnik i nadále využíval tohoto členění, tak je schopný takové náklady aplikovat do kalkulace, a tím si kalkulovat své vlastní náklady výkonů a stanovit si cenu výkonů. V závěru části praktické byl upraven typový kalkulační vzorec uzpůsobený pro potřeby firmy a předepsán vypočet pro přírážku správní a provozní režie, který společnost může využívat pro řízení svých nákladů.

V podniku se meziročně zvyšují náklady na ostatní služby, kde nejnákladnější položkou je nájem za prostory. Z původního podílu na celkových nákladech, kde tvořil v roce 2017 necelých 11 % se vyšplhal v roce 2019 na zaokrouhlených 27 %. Náklady za prostory se všeobecně všude meziročně zvyšují, a tak bych doporučil společnosti zvážit alternativu pořízení si svých prostor, aby podnik nemusel utrácet za nájemné. Díky pořízení vlastního

prostoru by si mohla společnost i meziročně majetek odepisovat, a tím si ponižovat hospodářský výsledek, a tudíž by i zaplatila méně na daních.

Roztřídění nákladů na fixní a variabilní náklady může firma i nadále využívat pro určování výše bodu zvratu, který je zobrazen v kapitole řízení nákladů za roky 2017 až 2019. Pomocí bodu zvratu dokáže jednatel firmy potažmo majitel lépe korigovat své výnosy na minimální úrovni, které jsou nezbytné k vyrovnání vynaložených nákladů. V momentě, kdy společnost pokryje své vynaložené náklady, tak nastává fáze tvoření zisku a takový zisk může následně investovat zpět do firmy a zvýšit si tím tak svůj nízký základní kapitál, který je od počátku založení společnosti nezměněný. S tím souvisí agresivní strategie financování podniku, kdy si podnik bere vysoké úvěry na financování, ale nezvyšuje svůj základní kapitál. Takový způsob financování je velmi rizikový a v dlouhodobém horizontu až nereálný.

Bezpečnostní podnikatelská rezerva je dalším bodem k doporučení, aplikovanou na náš analyzovaný podnik ji lze vidět v kapitole řízení nákladů. Pokud podnik bude využívat třídění nákladů v závislosti na objemu a výkonu a bude stanovovat bod zvratu, tak je velmi jednoduché využívat i dalšího ukazatele, a tím je právě bezpečnostní podnikatelská rezerva. Ta poskytuje jednateli firmy informace o tom, o kolik peněz převyšují výnosy bod zvratu. To může posloužit majiteli podniku v případě rozhodování o různých investicích například v nákupu dalších nových vozidel. Bezpečnostní podnikatelská rezerva lze vyjádřit i pomocí procent a jedná se tedy o bezpečnostní koeficient.

Následujícím poznatkem a doporučením je pro společnost využívání nákladové funkce. Tato funkce je taktéž vyobrazena v kapitole řízení nákladů. Díky nákladové funkci uvedené v předešlé kapitole může podnik lehce vypočítat budoucí náklady, stačí když za písmeno Q dosadí odhadované tržby a výsledkem budou celkové náklady pro následující rok. Pro následující roky je potřebné konstruovat nové nákladové funkce.

Veškerá doporučení pomohou podniku k výrazně efektivnějšímu modelování nákladů, orientaci v nákladech a zároveň i k nejpodstatnější části podnikání a tím je tvorba zisku, tedy vytváření kladného hospodářského výsledku.

ZÁVĚR

Hlavním závěrem práce bylo provedení analýzy nákladu vybrané společnosti v letech 2017 až 2019, díky které bylo vypracováno zhodnocení a doporučení pro efektivnější řízení nákladů analyzované firmy. Bakalářská práce se dělí do dvou hlavních částí, na část teoretickou a část praktickou.

V části teoretické byla uskutečněna rešerše literárních zdrojů. Nabyté poznatky se následně staly podkladem k vypracování praktické části.

Část praktická začíná představením společnosti, její finanční a majetkové struktury a zobrazení výsledku hospodaření v analyzovaných letech. Jeden z cílů práce bylo roztržení nákladů dle závislosti na objemu a výkonu a rozdělení nákladů na přímé a nepřímé. V části praktické je takové členění provedeno a bylo využito pro další dílčí cíle, kterými byly stanovení výše bodu zvratu v letech 2017 až 2019, zkonstruování nákladových funkcí a tvorby kalkulace. Dílčí cíle bod zvratu a nákladová funkce jsou doprovázeny názorným výpočtem pro rok 2019.

V práci bylo využito několika tabulek obohacených grafy.

Výsledek bakalářské práce spočíval ve snaze o vypracování podkladů, vedoucí k novým způsobům kontroly, plánování a odhadů nákladů.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

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

ČIŽINSKÁ, Romana, 2018. Základy finančního řízení podniku. Praha: Grada Publishing. Prosperita firmy. ISBN 978-80-271-0194-8.

DRURY, Colin a Mike TAYLES, 2020. Management and Cost Accounting Student Manual. 11th ed. Velká Británie: Cengage Learning EMEA. ISBN 978-1473773622.

DRURY, Colin, 2017. Management and Cost Accounting. 10th ed. Velká Británie: Cengage Learning EMEA. ISBN 9781473748873.

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER, 2011. Manažerské účetnictví: nástroje a metody. Praha: Wolters Kluwer Česká republika. ISBN 978-80-7357-712-4.

KOCMANOVÁ, Alena, 2013. Ekonomické řízení podniku. Praha: Linde Praha. Monografie (Linde). ISBN 978-80-7201-932-8.

KRÁL, Bohumil, 2018. Manažerské účetnictví. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press. ISBN 978-807-2615-681.

LAZAR, Jaromír, 2012. Manažerské účetnictví a controlling. Praha: Grada. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4133-8.

MARTINOVIČOVÁ, Dana, Miloš KONEČNÝ a Jan VAVŘINA, 2014. Úvod do podnikové ekonomiky. 2., aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing. Expert (Grada). ISBN 978 80-271-2034-5.

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

PAPULA, Ján a Emília PAPULOVÁ, 2013. Základy manažerskej ekonomiky. Bratislava: Kartprint. ISBN 978-80-89553-11-2.

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

POPESKO, Boris, Eva JIRČÍKOVÁ a Petra ŠKODÁKOVÁ, 2014. Manažerské účetnictví. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně. ISBN 978-80-7318-702-6.

RŮČKOVÁ, Petra. Finanční analýza: metody, ukazatele, využití v praxi. 3., rozš. vyd. Praha: Grada, 2010. Finanční řízení. ISBN 978-80-247-3308-1.

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

SYNEK, Miloslav, 2011. Manažerská ekonomika. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada. Expert (Grada). ISBN 978-80-247-3494-1.

Internetové zdroje:

Horizontální analýza. Febmat.com. [online]. Copyright © 2016-2021.[cit. 2021-05-18]. Dostupné z: <https://www.febmat.com/clanek-horizentalni-analyza/>.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

BZ	Bod zvratu
CN	Celkové náklady
FN	Fixní náklady
h	Haléřový ukazatel
N	Náklady
Q	Celkové množství produkce

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1 - Vztah jednotlivých přístupů k pojetí nákladů (Popesko, 2016, s. 28)	13
Obrázek 2 - Fixní náklady (Drury, 2017, s. 27).....	19
Obrázek 3 - Průběh celkových variabilních nákladů (Papula 2013, s. 104).....	21
Obrázek 4 - Analýza bodu zvratu (Martinovičová, 2014, s. 63)	21
Obrázek 5 - Slabá a silná provozní páka v podniku (Popesko, Papadaki, 2016, s. 47)	33
Obrázek 6 - Graf výnosů a nákladů v Kč (vlastní zpracování).....	45
Obrázek 7 - Hospodářský výsledek před zdaněním v Kč (vlastní zpracování)	46
Obrázek 8 - Druhé náklady v roce 2019 v Kč (vlastní zpracování)	49
Obrázek 9 - Druhé náklady 2017 v % (vlastní zpracování).....	50
Obrázek 10 - Druhé náklady 2018 v % (vlastní zpracování).....	50
Obrázek 11 - Druhé náklady 2019 v % (vlastní zpracování).....	50
Obrázek 12 - Členění nákladů z hlediska objemu a výkonu v letech 2017-2019 (vlastní zpracování).....	54
Obrázek 13 - Průběh nákladů v letech 2017-2019 (vlastní zpracování).....	55
Obrázek 14 - Porovnání tržeb s bodem zvratu v letech 2017-2019 (vlastní zpracování)....	59

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1 – Schéma výpočtu (vlastní zpracování).....	27
Tabulka 2 - Ceník dodávek (vlastní zpracování).....	38
Tabulka 3 - Specifikace dodávek (vlastní zpracování).....	39
Tabulka 4 - Ceník přívěsů (vlastní zpracování).....	40
Tabulka 5 - Ceník přívěsů (vlastní zpracování).....	41
Tabulka 6 - Ceník přepravníků (vlastní zpracování).....	41
Tabulka 7 - Majetková struktura firmy (vlastní zpracování).....	43
Tabulka 8 - Finanční struktura firmy (vlastní zpracování).....	44
Tabulka 9 - Výsledek hospodaření (vlastní zpracování).....	45
Tabulka 10 - Druhové členění nákladů v letech 2017-2019 (vlastní zpracování).....	48
Tabulka 11 - vertikální analýza v letech 2017-2019 (vlastní zpracování).....	49
Tabulka 12 - Horizontální analýza v letech 2017-2019 (vlastní zpracování).....	51
Tabulka 13 - Fixní a variabilní náklady v letech 2017-2019 (vlastní zpracování).....	54
Tabulka 14 – Přímé a nepřímé náklady v letech 2017-2019 (vlastní zpracování).....	56
Tabulka 15 - Bod zvratu v letech 2017-2019 (vlastní zpracování).....	58
Tabulka 16 - Bezpečnostní podnikatelská rezerva a bezpečnostní koeficient v letech 2017-2019 (vlastní zpracování).....	59
Tabulka 17 - Veličiny pro výpočet nákladové funkce v letech 2017-2019 (vlastní zpracování).....	60
Tabulka 18 - Nákladová funkce v letech 2017-2019 (vlastní zpracování).....	60