

Analýza nákladů ve vybrané společnosti

Tomáš Kubík

Bakalářská práce
2020



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav podnikové ekonomiky

Akademický rok: 2019/2020

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

Jméno a příjmení: **Tomáš Kubík**
Osobní číslo: **M17804**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Management a ekonomika**
Forma studia: **Prezenční**
Téma práce: **Analýza nákladů ve vybrané společnosti**

Zásady pro vypracování

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Proveďte průzkum literárních pramenů a zpracujte základní teoretické poznatky pojednávající o nákladech a jejich řízení.

II. Praktická část

- Charakterizujte vybranou společnost.
- Proveďte analýzu jednotlivých nákladů v dané společnosti.
- Na základě analýzy proveďte návrhy a doporučení společnosti.

Závěr

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

Seznam doporučené literatury:

ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 2011, 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.
DRURY, Colin. *Management and cost accounting*. Ninth edition. Andover: Cengage Learning, 2015, 827 s. ISBN 978-1-4080-9393-1.
KNÁPKOVÁ, Adriana, Drahomíra PAVELKOVÁ, Daniel REMEŠ a Karel ŠTEKER. *Finanční analýza: komplexní průvodce s příklady*. 3., komplet. aktual. vyd. Praha: Grada, 2017, 232 s. ISBN 978-80-271-0911-1.
KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
POPEŠKO, Boris a Šárka PAPADAKI. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2., aktualiz. a rozš. vydání. Praha: Grada, 2016, 263 s. ISBN 978-80-247-5773-5.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Eliška Zapletalíková**
Ústav podnikové ekonomiky

Datum zadání bakalářské práce: **6. ledna 2020**
Termín odevzdání bakalářské práce: **19. května 2020**

L.S.

doc. Ing. David Tuček, Ph.D.
děkan

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

Ve Zlíně dne 6. ledna 2020

**PROHLÁŠENÍ AUTORA
BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE**

Prohlašuji, že

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

Prohlašuji,

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

Ve Zlíně

Jméno a příjmení:

.....
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Cílem této bakalářské práce Analýza nákladů ve vybrané společnosti je klasifikace a řízení nákladů. Práce je rozdělena na teoretickou a praktickou část. Teoretická část vymezuje základní pojmy spojené s náklady, alokací a jejich řízením. Znalosti získány v této části jsou využity v praktické části. Hlavním cílem praktické části je analýza dat od vybrané společnosti. Jako součást analýzy je klasifikace podle druhového členění a v závislosti na objemu výroby. Další částí je definice nákladová funkce, bod zvratu a provozní páka. Závěrem této práce jsou návrhy a doporučení, které by měli pomoci k budoucímu řízení nákladů.

Klíčová slova: výkaz zisků a ztrát, rozdělení nákladů, analýza nákladů, bod zvratu, nákladová funkce, provozní páka

ABSTRACT

The aim of this bachelor thesis Cost analysis in the selected company is cost classification and cost management. The thesis is divided into theoretical and practical part. The theoretical part defines the basic concepts associated with costs, allocation and cost management. The main aim of the practical part is data analysis from the selected company. As part of the analysis is cost classification based on the cost type and depending on the production volume. The next part is the definition of the cost function, the break-even point and the operating leverage. The conclusion of this thesis are suggestions and recommendations that should help in future cost management.

Keywords: Profit and Loss Account, Cost Allocation, Cost Analysis, Break-even Point, Cost Function, Operating Leverage

Tímto bych chtěl poděkovat vedoucí bakalářské práce Ing. Elišce Zapletalíkové za odborné rady, doporučení, přístup a volný čas, který mi při vypracovávání této práce věnovala.

Také bych chtěl poděkovat vedení vybrané společnosti a ekonomickému úseku za odbornou pomoc při klasifikaci nákladů v jejich společnosti a poskytnutí podkladů, které vedli k vypracování této práce.

Nakonec bych chtěl poděkovat rodině za podporu, která mě provázela v průběhu celého 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 NÁKLADY A VÝNOSY.....	12
1.3 VÝKAZ ZISKU A ZTRÁT.....	12
1.4 HOSPODÁŘSKÝ VÝSLEDEK.....	13
2 DEFINICE A POJETÍ NÁKLADŮ	14
2.1 FINANČNÍ POJETÍ NÁKLADŮ.....	15
2.2 MANAŽERSKÉ POJETÍ NÁKLADŮ.....	16
2.2.1 Hodnotové pojetí nákladů.....	16
2.2.2 Ekonomické pojetí nákladů.....	16
3 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	17
3.1 DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	17
3.2 ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	18
3.2.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení.....	18
3.2.2 Náklady jednicové a režijní.....	19
3.3 KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	19
3.3.1 Náklady přímé a nepřímé.....	19
3.4 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ PRO ÚČELY ŘEŠENÍ ROZHODOVACÍCH ÚLOH.....	20
3.4.1 Oportunitní náklady.....	20
3.4.2 Utopené náklady.....	21
3.4.3 Relevantní a irelevantní náklady.....	21
3.5 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ PODLE JEJICH VZTAHU K OBJEMU VÝROBY.....	21
3.5.1 Fixní náklady.....	21
3.5.2 Variabilní náklady.....	23
4 NÁSTROJE PRO ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	24
4.1 ABSOLUTNÍ UKAZATELE.....	24
4.1.1 Horizontální analýza.....	24
4.1.2 Vertikální analýza.....	24
4.2 BOD ZVRATU.....	24
4.3 PROVOZNÍ PÁKA.....	26
4.4 NÁKLADOVÉ FUNKCE A METODY STANOVENÍ.....	27
4.4.1 Nákladové funkce.....	27
4.4.2 Metody stanovení nákladových funkcí.....	29

5	SHRNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI.....	34
II	PRAKTICKÁ ČÁST	35
6	PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI.....	36
6.1	ZÁKLADNÍ ÚDAJE	36
6.2	SORTIMENT VÝROBKŮ A ZBOŽÍ.....	36
6.3	ORGANIZAČNÍ STRUKTURA	37
6.4	VÝVOJ POČTU ZAMĚSTNANCŮ	38
6.5	MAJETKOVÁ A FINANČNÍ STRUKTURA	38
6.6	ANALÝZA VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ	40
7	ANALÝZA NÁKLADŮ VYBRANÉ SPOLEČNOSTI.....	42
7.1	ANALÝZA NÁKLADŮ PODLE DRUHOVÉHO ČLENĚNÍ	42
7.1.1	Horizontální a vertikální analýza	46
7.2	ANALÝZA NÁKLADŮ DLE ZÁVISLOSTI NA OBJEMU VÝROBY.....	48
7.2.1	Fixní náklady.....	49
7.2.2	Variabilní náklady	50
8	MODELOVÁNÍ NÁKLADŮ VE VYBRANÉ SPOLEČNOSTI.....	52
8.1	STANOVENÍ NÁKLADOVÉ FUNKCE	52
8.2	STANOVENÍ BODU ZVRATU	53
8.3	PROVOZNÍ PÁKA	54
9	ZÁVĚREČNÉ NÁVRHY A DOPORUČENÍ.....	55
	ZÁVĚR	57
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	58
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	60
	SEZNAM OBRÁZKŮ	61
	SEZNAM TABULEK.....	62

ÚVOD

Jedním z nejdůležitějších ukazatelů pro vlastníky společností je hospodářský výsledek. Ten je vyjádřen rozdílem výnosů a nákladů a snaží se dosáhnout zisku, tedy aby byly náklady nižší jak výnosy. Neboť základem každé firmy je maximalizace zisku a toho dosáhneme, pokud nalezneme optimální výši nákladů, které zajistí firmě fungování a budou maximálně přispívat na tvorbu zisku. Hlavním záměrem této bakalářské práce je analýza a pochopení jednotlivých nákladů pro jejich budoucí optimalizaci.

Teoretická část této práce je zaměřena na rešerši literárních pramenů z hlediska nákladů, která je rozdělena do čtyř základních kapitol a následného shrnutí této části. V první kapitole jsou definovány základní pojmy, které je důležité objasnit k primárnímu chápání nákladů. Následující kapitola je orientována na základní definici nákladů a jejich rozdělení z hlediska finančního a manažerského účetnictví.

Po pochopení určitých pohledů na náklady jsme schopni je rozčlenit do určitých skupin pro další práci s nimi, na což je zaměřena třetí kapitola. Na základě těchto poznatků lze v závěru teoretické části definovat jednotlivé nástroje pro řízení nákladů.

Praktická část bakalářské práce má pomoci společnosti lépe analyzovat jednotlivé náklady, které jsou nutné nejprve rozdělit a analyzovat a poté je modelovat pomocí dat získaných z účetních výkazů ve vybraných letech. K tomuto jsou využity získané zkušenosti a poznatky z teoretické části. Nejprve je společnost představena z hlediska základních informací, organizační struktury, sortimentu, vývoje počtu zaměstnanců, hospodářských výsledků společnosti a zobrazení její majetkové a finanční struktury. Poté se provede analýza jednotlivých nákladů a jejich následné modelování.

V závěru této práce jsou shrnuty jednotlivé poznatky a výsledky z analýzy nákladů a následné návrhy a doporučení k nákladovému řízení a jejich efektivnějšímu vynakládání.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Základním cílem této bakalářské práce je analýza nákladů, jejich zhodnocení a navržení jednotlivých nástrojů pro optimální řízení tak, aby vybraná společnost dosáhla co nejefektivnějšího využití a jejich správného chápání. Pro bližší specifikaci nákladů a jejich využívání budou získány interní informace od vedení společnosti a také informace z účetních uzávěrek za roky 2016, 2017 a 2018. Základem zjištěných informací a jednotlivých dat bude vypracování analýzy nákladů, následných rad a doporučení k efektivní práci s náklady.

Teoretická část práce využívá poznatky z literárních pramenů o nákladech. Díky těmto poznatkům budou jednotlivé náklady rozčleněny, popsány a stanoveny metody klasifikace nákladů a jejich následné modelování.

V praktické části budou využity získané informace z hloubkového rozhovoru s vedoucími pracovníky společnosti a analýzou dat z výkazu zisku a ztát, které se zaměří na nákladovou část. Po provedení základní analýzy společnosti bude provedena analýza jednotlivých nákladů podle druhového členění a poté horizontální a vertikální analýza. Tyto náklady budou dále rozděleny pomocí klasifikační analýzy podle vztahu k objemu výroby na fixní a variabilní část. V návaznosti na to budou náklady modelovány pomocí nákladové funkce. Dále bude vypracována metoda pro analýzu bodu zvratu s použitím haléřového ukazatele. Nakonec bude stanovena provozní páka.

V závěru práce budou vypracovány návrhy a doporučení pro vybranou společnost, které by měli pomoci pro budoucí rozhodovací úlohy a řízení nákladů.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ

Vymezení základních pojmů v této kapitole pomůže rozlišit rozdíly mezi příjmy a výnosy, náklady a výdaji. Dále se specifikují dva základní pojmy, a to výkaz zisků a ztrát, který obsahuje náklady a výnosy a dále hospodářský výsledek který je ve výkazu obsažen.

1.1 Příjmy a výdaje

Příjmy jsou peněžním tokem a souvisí s přírůstkem peněžních prostředků ve společnosti. Například jsou to peníze, které došli od odběratele na bankovní účet za výrobky nebo zboží. Z tohoto lze vyjádřit, že příjmy vznikají inkasem plateb za prodané výrobky, zboží nebo služby. (Papula a Papulová, 2013, s. 92)

Výdaje souvisí s peněžními toky a jsou úbytkem peněžních prostředků ve společnosti. Jsou to peníze, které nám například odešli z bankovního účtu dodavateli za dodané zboží. Výdajem tak mohou být nákupy hmotného a nehmotného majetku. Výdaje vznikají v době, kdy uhradíme náš závazek dodavateli a nastane tedy úbytek peněžních prostředků. (Papula a Papulová, 2013, s. 92)

1.2 Náklady a výnosy

Náklady jsou základní veličinou, která nám zobrazuje účelovou spotřebu výrobních faktorů ke vztahu k daným výkonům. Zobrazují nám, jak mnoho vstupů podnik vynaložil na to, aby dosáhl požadovaného výstupu. Náklad tedy vzniká v době, kdy spotřebujeme vstup, a je vyjádřený v peněžní formě, avšak nemuselo dojít k úbytku peněžních prostředků. Pokud se s náklady efektivně pracuje, vracejí se do podniku v podobě výnosů. (Papula a Papulová, 2013, s. 91-92; Martinovičová a kol., 2019, s. 19).

Výnosy se mohou vyjádřit jako peněžní prostředky, které společnost získá za svou činnosti. Na rozdíl ale od příjmů, nemusí být ihned peněžní částka přijata, tudíž nedošlo k jejímu inkasu, a je tedy pouze výnosem. (Taušl Procházková a Jelínková, 2018, s.44)

1.3 Výkaz zisku a ztrát

Výkaz zisků a ztrát neboli výsledovka podniku zobrazuje náklady a výnosy a jejím úkolem je zajistit, zda je společnost v zisku nebo ve ztrátě za určité časové období. (Kocmanová, 2013, s. 56) Tento výkaz je součástí účetní uzávěrky všech společností. Výkaz podává informace, kde je zisk nebo ztráta podniku vytvářena, a to buď v provozní, finanční nebo

v mimořádné oblasti. (Čechová, 2011, s. 8) Na základě výkazu zisku a ztrát lze analyzovat finanční ukazatele. (Kocmanová, 2013, s. 62)

1.4 Hospodářský výsledek

Hospodářský výsledek neboli zisk, popřípadě ztráta, je jedním ze základních ukazatelů výsledku podniku pro management a majitele a je zobrazen ve výsledovce. (Kocmanová, 2013, s. 62)

Výsledek hospodaření se dá vyjádřit následovně (Synek a Kislingerová, 2015, s. 50):

$$\text{Výnosy} - \text{Náklady} = \text{Hospodářský výsledek}$$

$$\text{Výnosy} < \text{Náklady} = \text{Ztráta}$$

$$\text{Výnosy} > \text{Náklady} = \text{Zisk}$$

Plní hlavní rozhodovací funkci, podle čehož se rozhoduje, zda bude firma snižovat, či zvyšovat objem výroby, vytvářet nové portfolio anebo také investovat. Výsledek hospodaření je jeden z hlavních finančních zdrojů podniku. Zisk se může zvýšit, popřípadě ztráta snížit, pomocí zvyšování výnosů nebo snižování nákladů v podniku. (Kocmanová, 2013, s. 62)

Hospodářský výsledek podniku za účetní období má dvě základní rozdělení. Odečtením součtu nákladů a součtu výnosů, které mají spojitost s provozem společnosti, dostáváme výsledek hospodaření z provozní činnosti. Pokud se odečtou finanční náklady od výnosů, zjistíme finanční výsledek hospodaření. Součtem těchto dvou položek získáme celkový hospodářský výsledek. (Scholleová, 2017, s. 21)

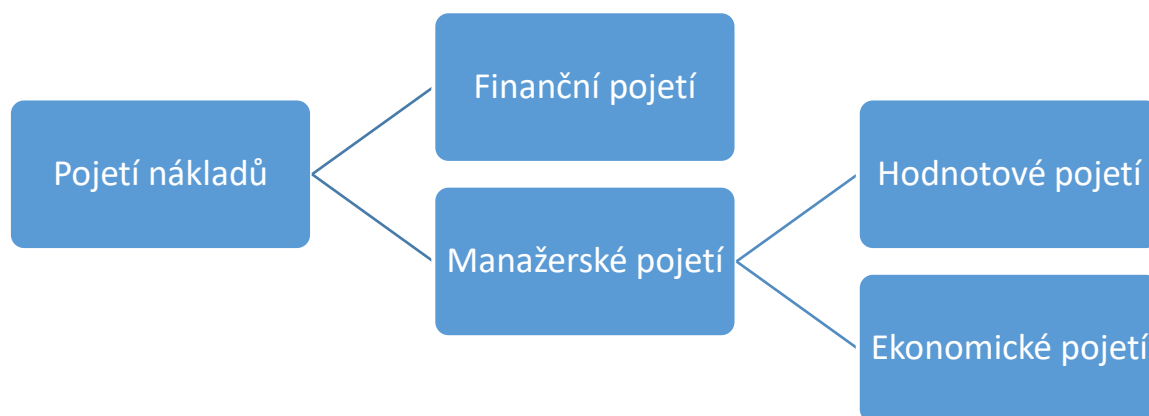
Tyto dva výsledky hospodaření, jak z finanční, tak provozní části, dávají jejich součtem výsledek hospodaření před zdaněním (EBT) a pokud odečteme daň z příjmu dostáváme čistý zisk neboli zisk po zdanění (EAT). Dále se využívá před zdaněním a úroky (EBIT) a zisk před úroky, zdaněním a odpisy (EBITDA). (Knápková a kol., 2017, s. 48)

2 DEFINICE A POJETÍ NÁKLADŮ

Základní definice nákladů byla popsána v předchozí kapitole. U podniku je základem sledování nákladů, jejich optimalizace a efektivnímu řízení, a proto je důležité, aby došlo k jejich správnému pochopení. Náklady jsou všeobecnou ekonomickou veličinou, která je rozuměna různými subjekty rozdílně. Díky těmto odlišným pohledům interních a externích uživatelů můžeme vymežit náklady ze dvou základních hledisek na:

- finanční pojetí nákladů používané pro finanční účetnictví,
- manažerské pojetí nákladů, které se používá v manažerském účetnictví a je dále rozčleněno na hodnotové a ekonomické pojetí nákladů. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 27)

Důležitým rozdílovým ukazatelem mezi manažerským a finančním účetnictvím je rozsah a počet informací pro management, vedení procesů a budoucí rozhodovací úlohy. (Kráal, 2010, s. 64)



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

Je nutné pochopit základní rozdíly mezi finančním a manažerským účetnictvím je důležité si je rozčlenit podle: oblasti srovnání, neboť každé z těchto účetnictví využívá rozdílný účel vykazování; četnost vydávání informací; povahu vykazovaných informací; jednotkové vyjádření. K tomuto pochopení nám pomůže následující tabulka (Tab. 1):

Tab. 1 Rozdíly v obsahu manažerského a finančního účetnictví (vlastní zpracování)

Oblasti srovnávání	Finanční účetnictví	Manažerské účetnictví
Primární uživatelé	externí	interní
Časové zohlednění	minulost	budoucnost
Úprava vykazování	státem regulované	neregulované
Povaha informací	objektivní a skutečné	objektivní a ověřitelné pro rozhodování
Četnost podávání informací	pravidelně	podle potřeby uživatelů
Jednotky vyjádření	finanční	hodnotové a naturální

Podle Taušl Procházková a Jelínková (2018, s. 20) můžeme nálady dále členit podle:

- druhu (dle spotřeby vstupu),
- účelu (vztah k účelu využití),
- závislosti na změně výroby (vztah k objemu výroby),
- podle funkce ve společnosti,
- ostatní.

2.1 Finanční pojetí nákladů

Finanční pojetí nákladů je zahrnuto, jak je již podle názvu zřejmé ve finančním účetnictví. Toto pojetí lze definovat, kde náklady jsou skutečné peníze vložené do výkonu u dané podnikové aktivity. Uskutečnění této investice do procesu, bychom měli získat peníze v její skutečné původní hodnotě. Tyto aktivity se vyvíjí se záměrem dopracování se k zisku. Zisk dostáváme v momentu, kdy jsme z dané investice inkasovali více peněz, než se do ní muselo investovat. U vztahu mezi náklady a výnosy dochází pouze k časovým rozdílům, nikoliv věčným, jako je to u manažerského účetnictví. (Král, 2018, s. 68,72)

Dle Krále (2010, s. 47) podle finančního účetního zobrazení se náklady definují jako snížení hospodářského zisku, který se zobrazí snížením aktiv nebo zvýšením závazků, a to vede k poklesu vlastního kapitálu, za účelem dosažení výnosů.

2.2 Manažerské pojetí nákladů

Na rozdíl od finančního pojetí nákladů ve finančním účetnictví, manažerské pojetí zachycuje skutečný pohled na vytvořené náklady v podniku nebo až na náklady, které vzniknou podnikovou aktivitou v budoucnosti. „V manažerském účetnictví se tedy vychází z charakteristiky nákladů jako hodnotově vyjádřeného, účelného vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově souvisejících s ekonomickou činností.“ (Popesko a Papadaki, 2016, s. 28)

2.2.1 Hodnotové pojetí nákladů

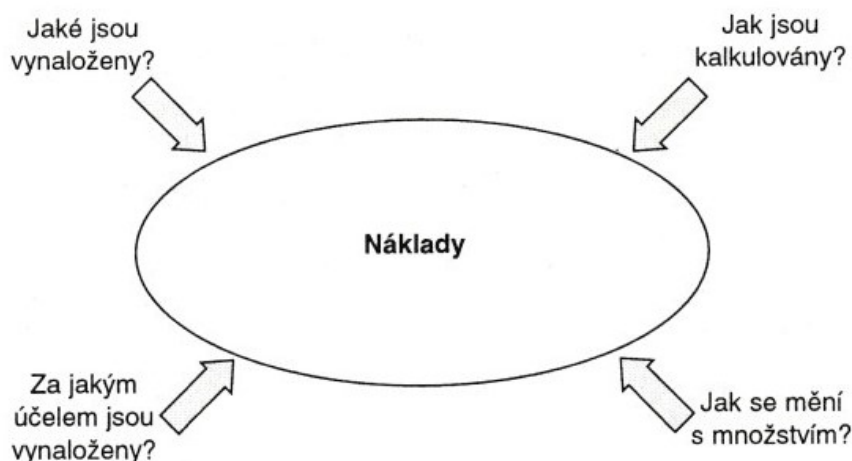
Podle Krále (2010, s. 61) je hodnotové pojetí nákladů souvisí s nákladovým účetnictvím, kde se rozumí, že náklady jsou základem pro skutečné řídicí a rozhodovací procesy, které vedou k jejich realizaci. Účelem zobrazení hodnotového pojetí nákladů je, že se hodnota ekonomických prostředků zobrazuje v současné hodnotě, nikoliv v hodnotě, která byla v době pořízení. Dále uvádí, že tyto náklady nejsou jen peněžní prostředky, které společnost vydala, ale mají širší souvislosti a působí na ekonomickou racionalitu.

2.2.2 Ekonomické pojetí nákladů

Ekonomické chápání nákladů spočívá jak pro vedení skutečných uskutečňujících se proces, tak pro budoucí rozhodování, se záměrem vybrat co nejvhodnější budoucí variantu procesu a z té získat co nejvyšší hodnotu, kterou z ní můžeme dostat. Ekonomické pojetí nákladů při vztahu k subsystému účetnictví, můžeme brát jako účetnictví pro rozhodování. (Král, 2018, s. 71-72)

3 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ

Náklady jeden z hlavních ukazatelů toho, jak firma hospodaří. Nejdůležitější činností vedení společnosti je řízení a optimalizace nákladů. (Synek, 2011, s. 81) Náklady rozčleňujeme podle toho, jakou mají spojitost s rozhodovacími úlohami ve firmě. (Fibírová a kol., 2007, s. 99) Jak již bylo zmíněno v kapitole o definici a pojetí nákladů, známe jejich další podrobnější rozdělení, kterým se bude zabývat tato kapitola.



Obr. 2 Rozdělení nákladů dle rozhodovacích úloh (Fibírová a kol., 2007, s. 100)

3.1 Druhové členění nákladů

Podle Martinovičové a kol. (2019, s. 56-57) je to jedno ze základních členění nákladů a sděluje nám, co bylo spotřebováno. Druhové členění nákladů vychází z finančního účetnictví, tedy z finančního pojetí nákladů a tyto náklady jsou zobrazeny ve výsledovce podniku. Mezi základní náklady, které patří do druhového členění a jsou zobrazeny ve výkazu zisku a ztrátu jak v provozní, tak finanční části. Příkladem těchto nákladů jsou:

- spotřeba materiálu, energie a služby,
- osobní náklady,
- odpisy,
- ostatní provozní náklady,
- finanční náklady.

Rozdělení druhových nákladů je důležité jak z hlediska finančního účetnictví, tak pro rozhodování a plánování společnosti.

Jak uvádí Král (2010, s. 70) je pro náklady charakteristické, že jsou externí, prvotní a jednoduché na rozčlenění. Pro řízení těchto nákladů je vymezeno určité omezení, neboť se z přesností nedá určit, za jakým účelem byly vynaloženy a je tedy podle nich velmi obtížné hodnotit ekonomičnost a výkonost vynaložených výkonů společnosti. Proto je to hlavním aspektem, proč se využívá ve výsledovce, neboť podle něj nemohou ostatní určit v jaké situaci se firma nachází. Pro přesnější zobrazení hospodárnosti podniku je tedy velmi důležité implementovat i ostatní členění, které pomohou objasnit jejich efektivnost.

3.2 Účelové členění nákladů

Účelové členění nákladů umožňuje sledovat vnitřní věcné procesy a vztahy v podniku a za jakým účelem jsou náklady vynaložené ve spojení s vlastním výrobním procesem. (Fibírová a kol., 2007, s. 102)

Podle Popeska a Papadaki (2016, s. 34) je pro základní řízení nákladů jejich rozčlenění a to tak, jak se vážou k účelu vynaložení jako se standardně využívá druhové členění, avšak pro manažerské řízení nákladů je nutné sledovat nikoliv druh, ale účel, za jakým tyto náklady byly vynaloženy. Z tohoto hlediska se rozdělují náklady na další dva typy a ty budou rozebrány v dalších podkapitolách.

3.2.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení

Technologickým nákladem se rozumí to, že jsou způsobeny technologií výkonu a má s ní účelovou spojitost. Základními příklady technologického nákladu jsou spotřeba materiálu, mzdy pracovníků ve výrobě, které přímo souvisí s danými produkty nebo také odpisy výrobních strojů. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 34)

Náklady na obsluhu a řízení vyjadřují takové náklady, které se vynakládají za účelem, aby mohl samotný výrobní proces fungovat, a tedy nemají přímou spojitost s výkony, a tudíž se nemění s objemem výroby. Příkladem nákladů na obsluhu a řízení jsou náklady na budovy, včetně spotřeby energií nebo také mzdy managementu a THP. (Fibírová a kol., 2007, s. 103)

Tato rozčlenění nákladů se v praxi příliš nepoužívají, neboť je těžké tyto náklady rozlišit a složité je použít ve spojitosti k propočtu jednotky výkonu a využívá se spíše rozdělení na jednicové a režijní náklady. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 35)

3.2.2 Náklady jednicové a režijní

Náklady jednicové a režijní a jejich definice pochází z rozdělení nákladů technologických a na obsluhu a řízení. Pokud se vezmou náklady na obsluhu a řízení, dá se s přesností určit, že jsou to náklady režijní, neboť se nemění s objemem výroby a nevážou se přímo k produkci. Zato náklady technologické nemůžeme určit pouze jako jednicové, neboť jsou zároveň i režijní. (Fibířová a kol., 2007, s. 103-104)

Synek (2011, str. 81) popisuje, že jednicové náklady jsou takové náklady, které mají přímou spojitost k jednicí výkonu a ty k jednomu danému produktu. Jako příklad jednicových nákladů jsou mzdy pracovníků ve výrobě.

Režijní náklady, jak již bylo zmíněno, zahrnují náklady na obsluhu a řízení, a také určitý podíl technologických nákladů, které nemají přímou souvislost s výrobními úkony. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 35) Tyto náklady se nedají přímo přiřadit na dané výkony, a proto je nutné jejich rozdělení. K tomu slouží rozvrhovaná základna, a tedy alokační postupy. (Landa a Polák, 2008, s. 12)

Tyto dvě rozdělení jsou základem pro tvorbu kalkulace.

3.3 Kalkulační členění nákladů

Jedním ze základních manažerských úloh je rozhodování o tom, zdali je výrobek pro podnik lepší zakoupit nebo vyrobit ve vlastní režii. Dále určit, zda produkci snížit, zvýšit nebo dokonce ji zrušit. Vyplývá to ze spojitosti nákladů s částečnými nebo konečnými výkony a toto přiřazení nákladů k výkonům je pojmenováno kalkulační členění nákladů. (Král, 2010, s. 76)

Popesko a Papadaki (2016, s. 36) uvádí, že v zásadě se jedná o členění nákladů, které je téměř symetrické k účelovému členění nákladů. Hlavní diferencí mezi těmito dvěma členěními je to, že u kalkulačního členění jsou náklady přiřazovány k více jednicím, zato co u účelového členění je to pouze k jednotce výkonu.

3.3.1 Náklady přímé a nepřímé

Za účelem alokace můžeme náklady klasifikovat do dvou skupin:

- přímé náklady, které se vztahují k danému výkonu,
- nepřímé náklady, které se nevztahují pouze k jedinému výkonu, ale mají větší spojitost s podnikatelskými procesy ve společnosti.

Přímé náklady můžeme tedy přímo přiřadit k nějakému produktu a řadí se do tohoto členění většina jednicových nákladů. (Král, 2010, s. 76)

Hlavní příklady přímých nákladů jsou:

- přímý materiál,
- přímé mzdy,
- ostatní přímé náklady. (Landa a Polák, 2008, s. 11-12)

Nepřímé náklady nejsou přímo spjaty s danou aktivitou a v praxi to jsou režijní náklady, které nemají žádný vztah mezi nákladem a objektem anebo tento vztah nedokážeme s přesností určit nebo to není důležité. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 37)

Mezi hlavní příklad nepřímých nákladů patří:

- mzdy THP,
- pronájem prostorů v administrativní budově,
- náklady na vedení společnosti. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 37)

3.4 Členění nákladů pro účely řešení rozhodovacích úloh

3.4.1 Oportunitní náklady

Dle Popeska a Papadaki (2016, s. 50) oportunitní náklady řadíme mezi základní náklady, které se používají v rozhodovacích úlohách pro management. Tyto náklady vyplývají z rozdílného chápání dvou pojetí nákladů, a to z pohledu manažerského účetnictví a finančního účetnictví. V ekonomickém chápání nákladů, se tyto náklady označují jako implicitní, neboť v něm nalezneme takové položky, které v účetnictví uvádíme a také ty které tam nezobrazujeme. Na druhé straně ve finančním účetnictví jsou pouze takové náklady, které vykazujeme v reálné výši a ty nazýváme explicitní náklady.

Synek a Kislingerová (2010, s. 45) uvádí, že oportunitní náklady jsou takové náklady, představující pro společnost ušlé výnosy, které podnik nezískal tím, že využil jinou alternativu, protože pro ně není možné, aby vždy akceptovali všechny možné varianty a musí se pro některou z nich rozhodnout. Tyto náklady jsou pro řešení rozhodovacích úloh velmi důležité a pokud vždy existuje druhá možnost, jak danou alternativu využít, existují také oportunitní náklady, a proto se využívají manažerských rozhodovacích úloh.

3.4.2 Utopené náklady

Utopené náklady, někdy v literaturách označované jako umrtvené náklady, jsou náklady, které se již vynaložili v minulosti a už je není možno jakkoliv v budoucnosti změnit. Tyto náklady vznikají před tím, než začne výroba a dále je již není možno ovlivnit, ale existují možnosti, jak náklady snížit, a to například pomocí odpisů. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 49)

Drury (2015, s. 35) popisuje utopené náklady jako již vzniklé náklady, které nemohou být změněny žádným rozhodnutím v budoucnosti. Dále uvádí, že utopené náklady jsou pro rozhodování irelevantní, a zároveň ne všechny irelevantní náklady jsou utopené. Jako příklad udává dvě stejné metody produkce a ty mohou obsahovat stejné přímé materiálové náklady. Ty jsou irelevantní, protože toky zůstávají stejné, ať už se zvolí jakákoliv varianta a není ji možné ovlivnit.

3.4.3 Relevantní a irelevantní náklady

Relevantní a irelevantní náklady se vztahují vždy k nějakému rozhodnutí a záleží, jestli jej ovlivní či nikoliv.

Relevantní náklady jsou takové náklady, které se mění zároveň se změnou rozhodnutí. Můžeme tedy říci, že jsou daným rozhodnutím ovlivnitelné, a pokud se tedy rozhodnutí změní, změní se i výše nákladů. Specifickým příkladem relevantních nákladů jsou rozdílové náklady, které jsou charakterizovány rozdílem nákladů před a po přijetí daného rozhodnutí. Jejich opakem jsou irelevantní náklady. Ty jsou neměnné, pokud nastane změna v rozhodnutí. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 48)

3.5 Členění nákladů podle jejich vztahu k objemu výroby

Podle Papuly a Papulové (2013, s. 103-105) rozdělujeme náklady, podle toho, jak se zachovají v závislosti na změně velikosti produkce, a to na fixní a variabilní. Variabilní náklady potom dále můžeme členit na proporcionální, nadproporcionální a podproporcionální. To, jak zjišťujeme rozdělení nákladů je čistě na základě typu podnikání a na tom, jak je vedoucí pracovníci určí a zařadí.

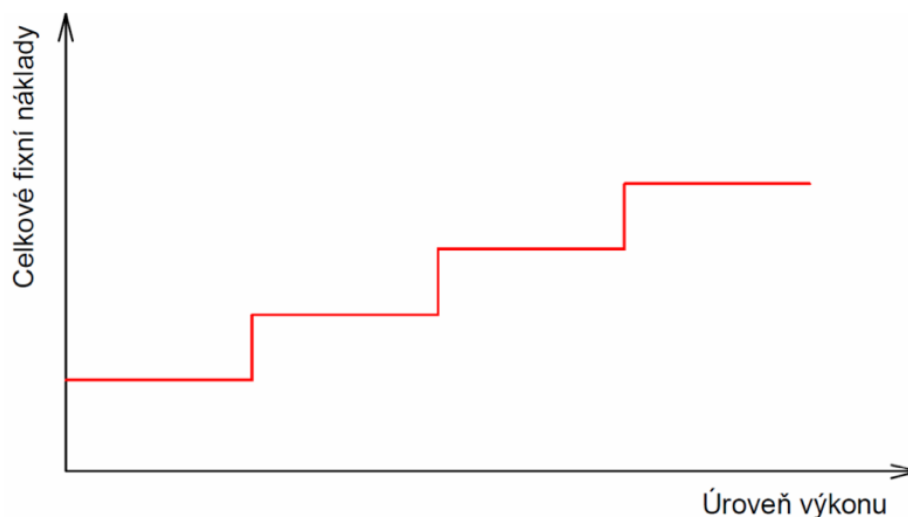
3.5.1 Fixní náklady

Fixní náklady jsou konstantními náklady v širokém spektru činností společnosti po určité časové období. Tyto náklady nejsou ovlivněné činnostmi a krátkodobými změnami

produkce v daném časovém období. Mezi příklady fixních nákladů můžeme zahrnout odpisy budov, strojů a jiných zařízení, dále mzdy administrativních pracovníků nebo například energie na administrativní budovu. (Drury, 2015, s. 32)

Popesko a Papadaki (2016, s. 39) uvádí, že: „*fixní náklady jsou charakteristické tím, že zatímco celkové fixní náklady zůstávají při různých úrovních aktivity podniku konstantní, jednotkové fixní náklady se s růstem objemu výkonu podniku snižují.*“

Zvláštním příkladem fixních nákladů jsou semi-fixní náklady nebo občas udávané jako skokové náklady. Tyto náklady v určitém období se vážou na objem výkonů a jsou neměnné. Ale pokud se razantně až skokově změní objem produkce a dosáhneme vysokého objemu výroby, tak se také skokově zvýší velikost fixních nákladů o konstantě velkou sumu. (Drury, 2015, s. 33)



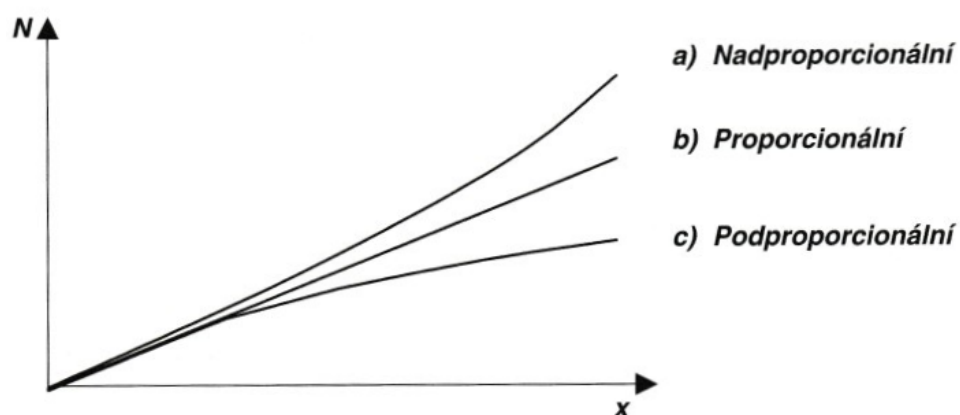
Obr. 3 Skokové náklady (Drury, 2015, s. 34)

Nákladová remanence je zvláštním projevem nákladů a také se označuje v literatuře názvem *sticky cost*. Z tohoto chápání nákladů je zřejmé, že pokud roste velikost produkce podniku, tak také rostou fixní náklady. Ale pokud se sníží objem produkce podniku, tak tyto náklady nějak neklesají a zůstávají stejné. Příkladem může být přijetí nového marketingového pracovníka, neboť byly objednávky vyšší, a tudíž se zvednou i fixní náklady po jeho přijetí. Poté co se produkce vrátí zpět do stálé linie, fixní náklady nám zůstávají pořád stejně vysoké, neboť pracovník není propuštěn. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 40; Synek, 2011, s. 90).

3.5.2 Variabilní náklady

Variabilní náklady jsou takové náklady měnící se v případě změny velikosti výroby. Příkladem variabilních nákladů jsou: přímé mzdy, tedy mzdy, které souvisí s produkcí, nebo také přímý materiál atd. (Kocmanová, 2013, s. 121). Jak bylo na začátku uvedeno, variabilní náklady můžeme rozlišovat podle jejich reakce na změnu produkce na:

- proporciální variabilní náklady, které se vyznačují lineálním průběhem k objemu výkonu a jejich výše pokud ji vyčíslíme na jednotku produkce tak zůstává neměnná,
- podproporciální variabilní náklady, které se vyznačují tím, že jejich stoupající tendence je nižší než růst velikosti produkce,
- nadproporcionální variabilní náklady u nichž je tendence růstu vyšší, než jak roste objem výroby. (Landa, 2008, s. 266)



Obr. 4 Průběh celkových variabilních nákladů (Král, 2010, s. 80)

V praxi je občas velmi těžké rozlišit, zdali to jsou fixní či variabilní náklady a často se stává, že se vyjadřují jako náklady smíšené, tedy obsahují jak fixní, tak variabilní část a nazývají se semi-variabilní náklady. Za nejčastěji udávaný příklad se dává spotřeba energií. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 40)

4 NÁSTROJE PRO ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

4.1 Absolutní ukazatele

Absolutní ukazatele se nejčastěji v praxi užívají k určení vývojové tendence v čase a k procentuální analýze jednotlivých položek výkazů. Jsou to tedy ukazatele zahrnující informace z výkazů, které se mohou přímo použít. Tyto absolutní ukazatele jsou základním nástrojem pro finanční analýzu podniku. (Knápková a kol., 2017, s. 71)

4.1.1 Horizontální analýza

Horizontální analýza spočívá v porovnání časového rozmezí jedné položky na konci dvou období. Výpočet je vyjádřen v absolutní a procentuální změně k počátečnímu roku jednotlivých položek tzv. po řádcích. Vzorec pro výpočet horizontální analýzy (Knápková a kol., 2017, s. 71):

$$\text{absolutní změna} = \text{ukazatel}_t - \text{ukazatel}_{t-1}$$

$$\% \text{ změna} = \frac{(\text{absolutní změna} \times 100)}{\text{ukazatel}_{t-1}}$$

4.1.2 Vertikální analýza

Dle Knápkové a kol. (2017, s. 71) můžeme vertikální analýzu definovat jako procentuální podíl ke zvolené položce, která je základnou a tvoří tedy 100 %. Rozvrhovou základnou u výkazu zisků a ztrát mohou být například celkové náklady.

4.2 Bod zvratu

Analýza bodu zvratu je základním nástrojem pomáhající určit velikost objemu produkce, nebo stanovit spodní hranici ceny výrobků tak, aby společnost nebyla ve ztrátě. (Taušl Procházková a Jelínková, 2018, s. 49)

Tento nástroj řízení nákladů pomáhá odpovědět na otázku, jaké množství výkonů musí společnost vyprodukovat tak, aby se náklady rovnaly výnosům a byl tedy nulový zisk. (Martinovičová a kol., 2019, s. 67)

Bod zvratu při lineárních nákladech a výrobě jediného druhu výrobku můžeme vyjádřit pomocí vzorce (Taušl Procházková a Jelínková, 2018, s. 49):

$$P \times Q = FN + vn \times Q$$

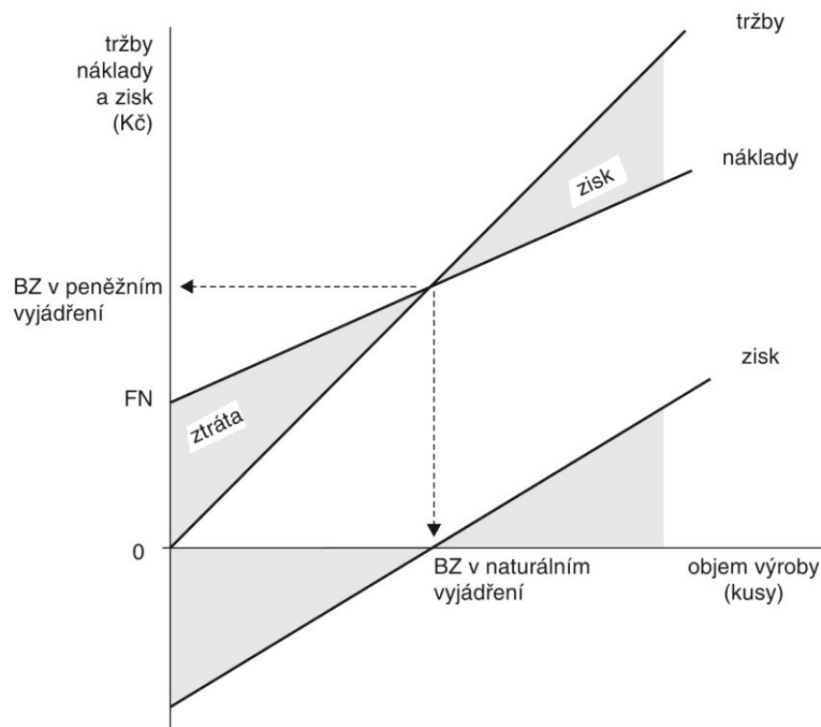
Po tomto odvození námi neznáme veličiny Q a vyjádření jí jako vyrobeného množství v kusech, získáme vzorec bodu zvratu (Taušl Procházková a Jelínková, 2018, s. 49):

$$Q_{BZ} = \frac{FN}{p - vn}$$

Hlavním aspektem u určení bodu zvratu je rozčlenění nákladů na fixní a variabilní, protože pokud od ceny odečteme jednotkové variabilní náklady, tak získáme částku, která společnosti po uskutečnění dané akce zůstane a ta nám nejprve slouží k úhradě fixních nákladů a potom zbytek částky přidává na tvorbu zisku. Ve vzorci bodu zvratu jsou tedy jednotkové variabilní náklady odečteny od ceny a tím dostaneme takzvaný krycí příspěvek neboli marži značený malým písmenem u . (Popesko a Papadaki, 2016, s. 44)

Pokud podnik chce dosáhnout požadovaného zisku, je potřeba využít upravený vzorec, kde k fixním nákladům přičteme zisk ve vzorci a získáme tak bod zvratu při požadovaném zisku. (Taušl Procházková a Jelínková, 2018, s. 50)

$$Q_{BZ+Z} = \frac{FN + Z}{p - vn}$$



Obr. 5 Bod zvratu (Synek a Kislingerová, 2015, s. 52)

Pro výpočet bodu zvratu při rozmanité produkci využijeme haléřového ukazatele, místo variabilních nákladů, neboť u různorodého sortimentu je složité určit jednotkové variabilní náklady. Haléřový ukazatel nám vyjadřuje podíl variabilních nákladů na 1 Kč tržeb. Tento ukazatel vypočítáme podle podílu celkových variabilních nákladů na tržbách (Popesko a Papadaki, 2016, s. 46):

$$h = \frac{VN}{Q}$$

Při určení haléřového ukazatele se může určit bod zvratu pro různorodou výrobu (Popesko a Papadaki, 2016, s. 46):

$$Q_{BZ} = \frac{FN}{1 - h}$$

Pro dosažení určitého zisku při rozmanité produkci výrobků se používá následující vzorec bodu zvratu se ziskem pro společnost (Synek a Kislingerová, 2015, s. 53):

$$Q_{BZ+Z} = \frac{FN + Z}{1 - h}$$

4.3 Provozní páka

Provozní páka zobrazuje změnu velikosti variabilních a fixních nákladů vzhledem k velikosti objemu výroby a tvorbě zisku při značné fázi automatizace a mechanizace. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 47)

Nebo také podle Synka (2011, s. 149-150) univerzálně platí, že pokud se zvyšuje podíl fixních na celkových nákladech společnosti, což způsobuje zvyšování automatizace a robotizace, tak se jedná se o provozní páku. Dále říká, že pokud nastane nadměrná velikost fixních nákladů v celkových nákladech, tak poměrně malá změna v prodeji zapříčiní značnou změnu zisku, a to vyjadřuje stupeň provozní páky. Tento ukazatel vytváří i podnikatelské riziko a to tím, že čím je vyšší, tím je i větší riziko pro podnikatele.

Stupeň provozní páky můžeme vyjádřit potom následovně v % (Synek, 2011, s. 150):

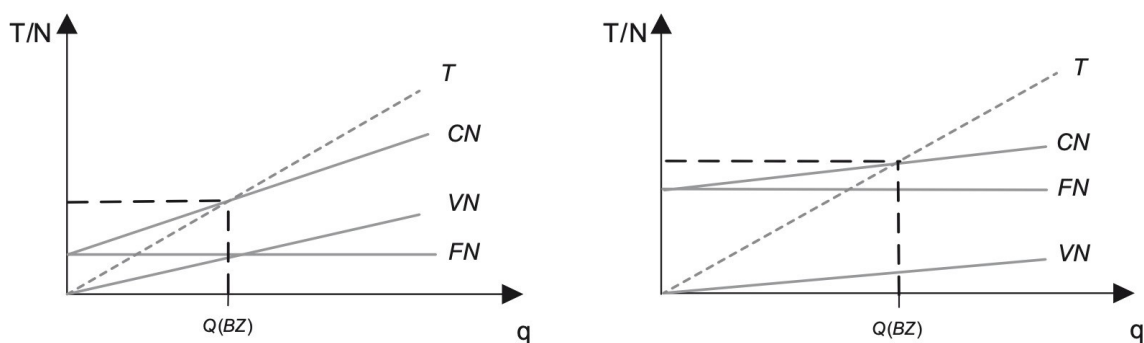
$$SPP = \frac{\% \text{ změna } Z}{\% \text{ změna } T} = \frac{\frac{Z1 - Z0}{Z0}}{\frac{T1 - T0}{T0}}$$

Provozní páka podniku může být jak silná, tak slabá, a proto se používají tyto dvě členění a záleží na tom, jak velký podíl fixních nákladů má firma na celkových nákladech.

Pokud má firma velký podíl fixních nákladů, díky tomu, že například ve společnosti probíhá značná automatizace a stroje nahradí určité pracovníky ve výrobě, a tedy snižuje variabilní část nákladů, tak budou variabilní náklady růst nižším tempem vzhledem k produkci. To značí, že podnik bude dosahovat bodu zvratu výrazně pomaleji, ale jak jej dosáhne bude se mu daleko efektivněji zvyšovat ziskovost a mluvíme tedy o silné provozní páce. Toto nastává ale pouze v případě, pokud společnost dokáže plně využívat svou výrobní kapacitu podniku. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 47)

Pokud má podnik slabou provozní páku, tak snadno dosahuje bodu zvratu, protože má nízký podíl fixních nákladů na celkových nákladech, a tedy nízký stupeň automatizace v podniku. (Pavelková a Knápková, 2008, s. 195)

Firma by vždy u rozhodování, zdali mít vyšší podíl fixních nákladů, a tedy vyšší podíl automatizace a vzít v úvahu, zda dokáže plně využít výrobní kapacity, aby se jí to vyplatilo a nedosahovala díky tomu ztráty. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 47)



Obr. 6 Slabá a silná provozní páka (Popesko a Papadaki, 2016, s. 47)

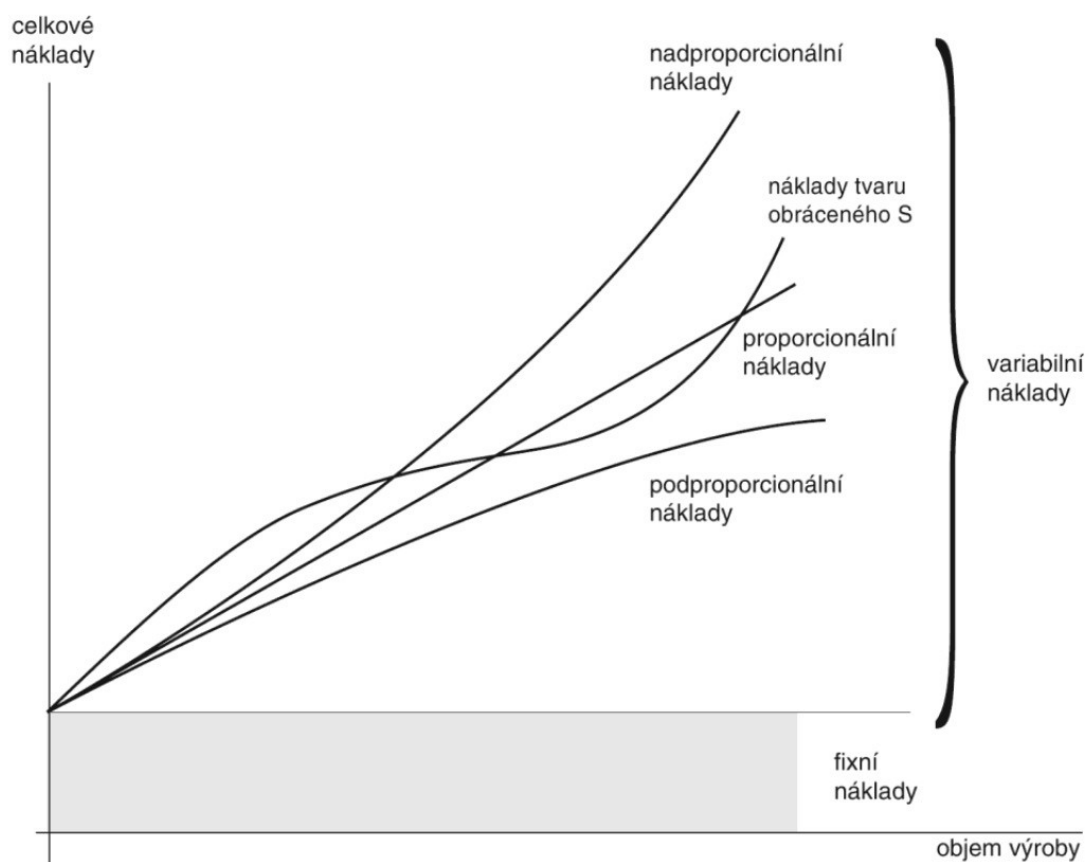
4.4 Nákladové funkce a metody stanovení

4.4.1 Nákladové funkce

Nákladové funkce se vyjadřuje kvůli zjištění celkových nákladů (N) v návaznosti na objemu výroby, které značíme Q. Tyto nákladové funkce můžeme zjistit pomocí jednotlivých metod, které nám stanovují nákladovou funkci. (Scholleová, 2017, s. 40)

Náklady z hlediska vývoje k objemu výroby můžeme rozřadit do čtyř základních celků a to:

- proporciální náklady – lineární vývoj k objemu výroby,
- nadproporcionální náklady – náklady rostou více než objem produkce,
- podproporcionální náklady – náklady rostou pomaleji se zvyšujícím se objemem produkce,
- kombinace předchozích možností – nákladová funkce nejdříve klesající potom rostoucí a je obráceného tvaru písmene S. (Synek, 2011, s. 90)



Obr. 7 Průběh celkových nákladů (Synek, 2011, s. 91)

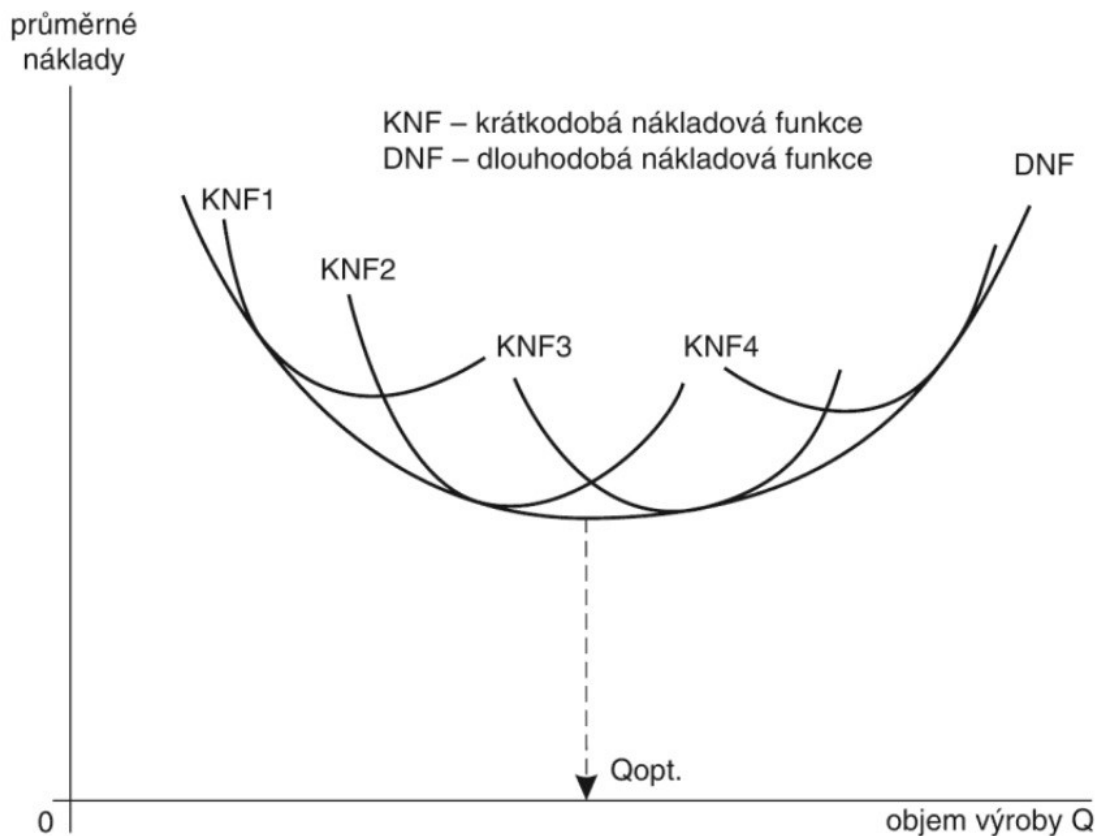
Z hlediska času se nákladové funkce dělí na dva typy:

- krátkodobé nákladové funkce,
- dlouhodobé nákladové funkce.

V krátkodobé nákladové funkci se pracuje v krátkém časovém úseku a tím se změní jen některé faktory výroby (práce, spotřeba surovin) a ostatní modifikovat nemůžeme (budovy,

strojní zařízení). Využití krátkodobé funkce nalezneme hlavně u stanovení bodu zvratu a určení využití ideální velikosti výrobní kapacity. (Zámečník a kol., 2007, s. 35)

Zatímco dlouhodobé nákladové funkce nám zobrazuje průběh daných nákladů v období, kde můžeme modifikovat všechny činitele, protože pracuje s marginálními náklady a průměrnými celkovými náklady. Tato funkce je složena z jednotlivých částí krátkodobých funkcí pro určitou velikost výroby. (Synek, 2011, s. 91-92)



Obr. 8 Dlouhodobá nákladová funkce (Synek, 2011, s. 92)

Tyto funkce nám pomáhají přesněji předpovídat náklady, pokud nastala změna ve firmě, dále nám pomáhá v manažerských rozhodovacích úlohách a také vyjádřit a určit optimální velikosti jak fixních, tak variabilních nákladů. (Scholleová, 2017, s. 45)

4.4.2 Metody stanovení nákladových funkcí

Stanovení nákladových funkcí neboli metoda odhadování fixních nákladů vyplývá z funkcí, které zobrazují vztah mezi objemem výroby a výrobními faktory, a proto se nazývá se produkční funkce. (Synek, 2011, s. 93)

Synek (2011, s. 93) dále popisuje vyjádření nákladové funkce pro náklady:

- proporcionální, pro které se využívá lineární funkce vyjádřená vztahem:

$$y = a + bx$$

- nadproporcionální, pro které se využívá kvadratická funkce vyjádřená vztahem:

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

- podproporcionální se využívá kvadratická funkce vyjádřená vztahem:

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

Podle Martinovičové a kol. (2019, s. 64) jde pomocí lineární nákladové funkce vyjádřit dvě podoby funkcí a to:

- nákladová funkce, kdy je objem produkce určen v naturálních jednotkách,

$$N = F + v \times q$$

- nákladová funkce, kde je objem produkce určen v peněžních jednotkách,

$$N = F + v^* \times Q$$

kde: N – celkové náklady,

F – jsou fixní náklady,

v – průměrné variabilní náklady v korunách na jednotky naturální,

v* – průměrné variabilní náklady na jednotku produkce v peněžních jednotkách,

q – jednotky produkce v jednotkách naturálních,

Q – jednotky produkce v peněžních jednotkách. (Martinovičová a kol., 2019, s. 64)

Klasifikační metoda

Klasifikační metoda se zakládá na klasickém rozdělení nákladů, kdy členíme celkové náklady na fixní a variabilní, podle jejich pozice ve společnosti a jak se mění v závislosti na produkci. (Zámečník a kol., 2007, s. 38)

Tato pozice ve společnosti vychází z dlouhodobých zkušeností a vedení nákladů ve firmě. Poté co se rozčlenili náklady na fixní a variabilní část, tak se provede součet všech fixních nákladů, kdy zjistíme celkovou výši fixních nákladů. Dále se stejně jako u fixních sečteme

veškeré variabilní náklady a dostaneme tak celkovou výši variabilních nákladů. Tyto celkové variabilní náklady se poté vydělí celkovým množstvím produkce (Q) a takto vyjádříme variabilní náklady na jednotku produkce. Z těchto výpočtů sestavíme jednoduchou základní nákladovou funkci (Scholleová, 2017, s. 40):

$$N = FN + vn \times Q$$

kde: N – celkové náklady,

FN – celkové fixní náklady,

vn – variabilní náklady na jednotku,

Q – objem produkce. (Scholleová, 2017, s. 40)

Metoda dvou období

Metoda dvou období se zakládá na použití dvou nákladových funkcí z dvou rozdílných období. Obecně se doporučuje zvolit časové rozmezí s největším a nejmenším objemem produkce. Tato období by měla být vybrána tak, aby nedošlo ke zvolení období, ve kterém nastal mimořádný výkyv oproti standartnímu vývoji a nedochází ke změně fixních nákladů. K vyhodnocení této metody se dosadí vybrané období s nejvyšším objemem výroby (označeno dolním indexem 1) a s nejnižším objemem (označeno dolním indexem 2) do soustavy dvou lineárních rovnic (Synek, 2011, s. 95; Čvančarová a kol., 2007, s. 205):

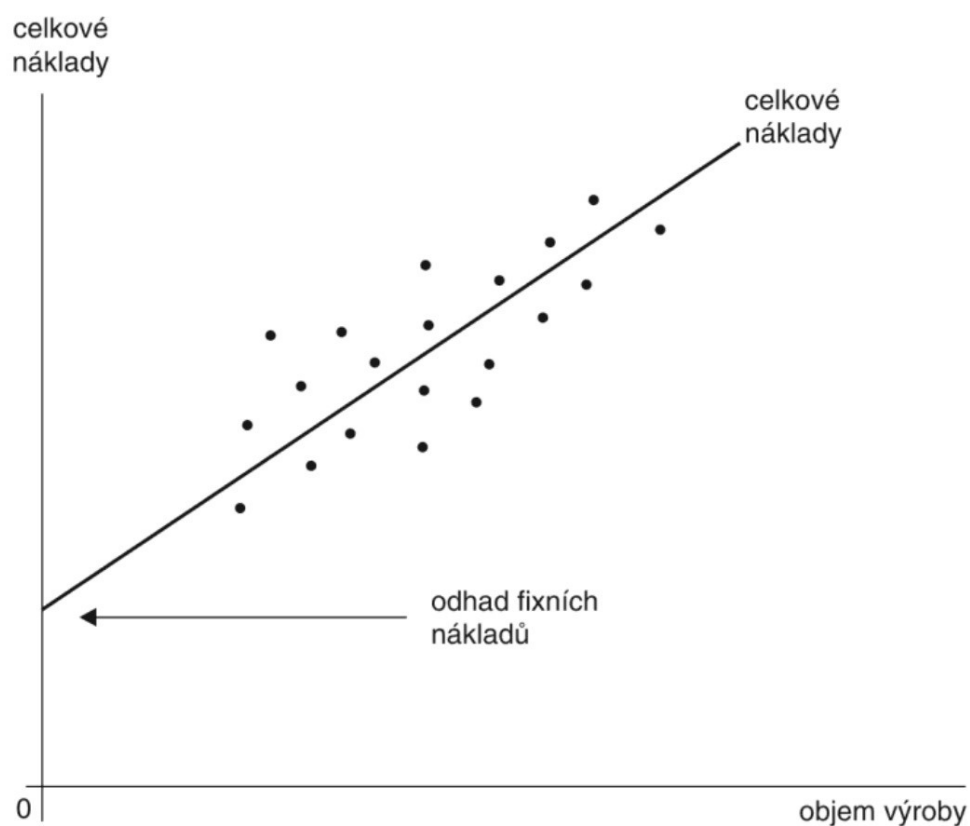
$$N_1 = a + b \times Q_1$$

$$N_2 = a + b \times Q_2$$

Při použití této metody často dochází ke zkreslení výsledků, a proto je vhodné ji doplnit grafickou metodou, kde se zjistí, zdali se výsledky odchylují od normálního vývoje, či nikoliv. (Synek, 2011, s. 95)

Grafická metoda

Jak již bylo v metodě dvou období zmíněno, je ji vhodné doplnit grafickou metodou pomocí bodového diagramu, kde na osu x se dosadí objem výroby a na osu y se nanesou náklady a po dosazení těchto dvojic se zobrazují jejich body. Při zanesení přímky tak, aby byly body co nejméně od ní vzdáleny se dokáže, zda vyjadřuje závislost nákladů na objemu výroby. Tato metoda je používána k zachycení extrémních hodnot. Přibližnou hodnotu fixních nákladů dostaneme, kde se přímka celkových nákladů protne s osou y. (Synek, 2011, s. 96-97)



Obr. 9 Bodový diagram (Synek, 2011, s. 97)

Regresní a korelační analýza

Použití regresní a korelační analýzy je pro určení nákladové funkce nejefektivnější a je nejčastěji používanou metodou, neboť pokud nelze s jistotou zobrazit lineární funkci, umožňuje sestavit nelineární funkci, ale také i lineární. Výhodou využití je možnost zjištění spolehlivosti funkcí pomocí korelace a provedení míry spolehlivosti a dále počítat s větším množstvím nezávislých proměnných, která nám odhalí chyby v hodnotách. (Synek, 2011, s. 97-98; Konečný, 2007, s. 42)

Pro výpočet parametrů lineární funkce se využívají následující vzorce (Synek, 2011, s. 97-98):

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

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

kde: n – počet zkoumaných období,

Y – celkové náklady,

X – celková velikost výroby,

a – přibližná výše fixních nákladů

b – přibližná výše variabilních nákladů. (Synek, 2011, s. 97-98)

Poté vypočteme korelační koeficient. Pokud se hodnota korelačního koeficientu co nejvíce přibližuje k hodnotě jedna, tím lépe nám přímka zobrazuje vývoj nákladů. Základním bodem těchto metod je nazelení přímky, která by nevíce odpovídala jednotlivým závislostem, které vyplývají již i z grafické metody. Tyto výpočty se v praxi dělají pomocí počítačů a je uveden pouze pro představu. V praxi nám vysoká hodnota říká, že čím vyšší je korelační koeficient, tím je nákladová funkce spolehlivější a vypočítá se pomocí následujícího vzorce (Hansen a kol., 2009, s. 61-65; Synek, 2011, s. 97-98):

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

5 SHRNUÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

Základem teoretické části bakalářské práce bylo prozkoumat a zpracovat teoretické poznatky z literárních pramenů o nákladech, jejich rozčlenění a řízení.

V první kapitole teoretické části bakalářské práce byly shrnuty základní rozdíly a definice mezi náklady, výdaji, výnosy a příjmy. Tyto pojmy bylo nutné popsat, aby nedošlo k jejich záměně. Dále byl rozebrán výkaz zisku a ztrát, jež je základním dokumentem společnosti, kde zjišťují výsledky jak z provozní, tak finanční části a jako poslední je uveden výsledek hospodaření, který je jeden z hlavních ukazatelů hospodaření firmy.

Základními body druhé kapitoly je popis a širší vysvětlení nákladů. Zabývá se hlavním rozdělení mezi manažerským a finančním účetnictvím, a tedy také mezi finančním, kde se náklady chápou jako snížení hospodářského prospěchu, a manažerským pojetím nákladů, kde se chápou v širších souvislostech pro rozhodování vedoucích pracovníků a jsou zaměřeny hlavně na budoucí náklady. Při rozboru je dále manažerské chápání nákladů rozebráno na ekonomické a hodnotové.

Náklady jsou rozčleněny do určitých podkategorií ve třetí kapitole podle toho, jak jsou řízeny v podnikatelském procesu a jak o nich rozhodujeme pro budoucí varianty. Tyto náklady se člení na náklady druhové, účelové, kalkulační, podle vztahu k objemu výroby a z hlediska rozhodovacích úloh pro management. Tato kapitola podrobně rozebírá jak a podle čeho by se jednotlivé náklady měli členit, a díky tomu je možno je lépe optimalizovat. Avšak toto rozdělení je náročné, neboť závisí na vedoucích pracovnících společnosti, jak tyto náklady ve firmě rozčlení.

Jednou z nejdůležitějších kapitol je řízení a modelování nákladů. Nejprve jsou rozebrány absolutní ukazatele, mezi které patří horizontální a vertikální analýza. Tyto analýzy jsou vhodné k zjištění procentuálních podílů nákladů nebo jak se nám jednotlivé náklady vyvíjejí. Základním nástrojem pro řízení nákladů je analýza bodu zvratu, který vyjadřuje, kdy není vytvářen ani zisk ani ztráta. Na to navazuje provozní páka, která zobrazuje změnu velikosti fixních a variabilních nákladů k objemu výroby při stupni automatizace. K modelování nákladů slouží nákladová funkce, která nám ukazuje vztah jednotlivých nákladů ke změně objemu produkce a vyjadřuje je pomocí metod pro stanovení nákladových funkcí.

Znalosti a poznatky získané z této části bakalářské práce budou využity k vypracování praktické části.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

6 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

Vybraná společnost je tradičním a jedním z největších výrobců zemědělských postřikovačů v České republice. Firma byla založena v roce 1992, kdy se specializovala na opravu zemědělských strojů a již v roce 1995 začala s výrobou zemědělských postřikovačů. V roce 2008 začala společnost spolupracovat s italskou firmou, které dělá dealera pro český trh. Společnost stroje prodává jak v tuzemsku, tak i v zahraničí, kde mají své vlastní dealery. Firma nabízí také servis a prodej náhradních dílů k jednotlivým strojům, které mají ve velké míře na svém skladě či u dodavatele. Nezaměřují se ale pouze na zemědělské postřikovače, nýbrž také na manipulační techniku a střešní světlíky, které do svého portfolia zařadili v roce, kdy se stala jejím jediným akcionářem společnost, která tyto produkty vyrábí.

6.1 Základní údaje

Vznik společnosti: 1992

Právní forma: akciová společnost

Předmět podnikání: výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona

kontrolní testování mechanizačních prostředků na ochranu rostlin

obráběčství

silniční motorová doprava – nákladní provozovaná vozidly nebo jízdními soupravami o největší povolené hmotnosti nepřesahující 3,5 tuny, jsou-li určeny k přepravě zvířat nebo věcí

opravy silničních vozidel

Základní kapitál: 31 596 250,- Kč

6.2 Sortiment výrobků a zboží

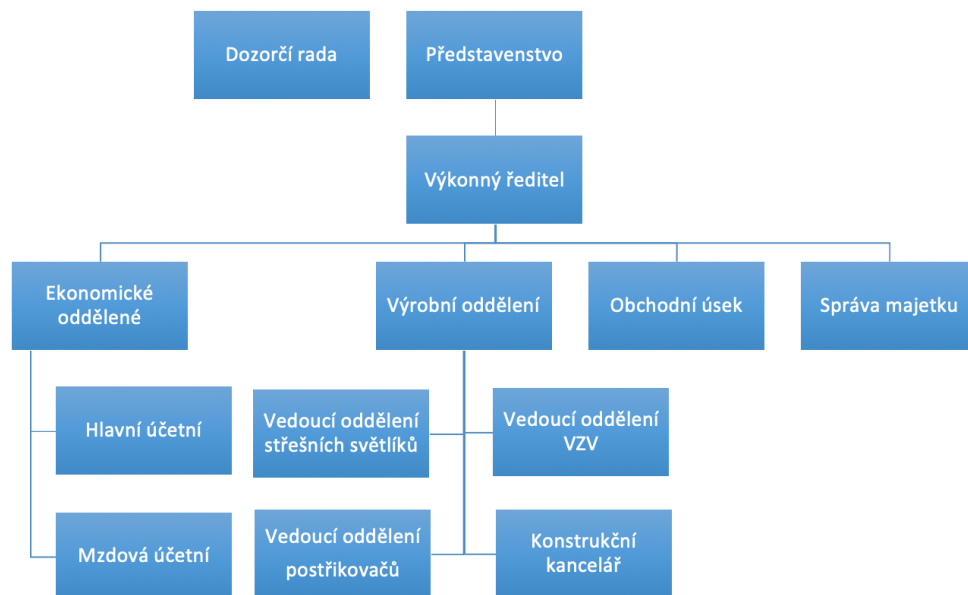
Vybraná společnost nabízí jako své hlavní produkty jednotlivé typy tažených zemědělských postřikovačů, které se liší specifikací, a to doplňkovou výbavou, rozměry nápravy, velikostí rozpětí ramen, které jsou od 18 do 28 metrů a dále velikostí nádrží o objemech od 600 litrů do 5000 litrů a dalších parametrů.

Kvůli maximální spokojenosti a garanci jednotlivých strojů mají vlastní servisní tým a středisko. Servisy provádí jak ve firmě, tak přímo u zákazníků. Firma nabízí na svém

internetovém obchodu množství náhradních dílů a doplňků. Dále společnost nabízí výrobu svařovaných dílů, pískování a lakování pro jiné firmy. Další část výroby společnosti tvoří manipulační technika, kde firma nabízí jak repasované, tak nové vysokozdvizné vozíky. Jejím hlavním know how je především servis a repasování starých VZV. Firma nabízí k těmto produktům široké spektrum náhradních dílů, které má vždy dostupné na skladě.

Společnost také do svého portfolia zařadila výrobu střešních světlíků, jak podstav, tak kopulí, které vyrábí pro svou mateřskou společnost, kterou dělá jako přidruženou výrobu.

6.3 Organizační struktura



Obr. 10 Organizační struktura (vlastní zpracování)

Firma je akciovou společností a má pouze jediného akcionáře. Statutární orgán společnosti neboli představenstvo tvoří předseda, místopředseda a jeden člen představenstva. Dozorčí radu společnosti tvoří předseda a místopředseda dozorčí rady.

V čele společnosti je výkonný ředitel. Ekonomický úsek společnosti tvoří hlavní a mzdová účetní. Dále má každé výrobní oddělení svého vedoucího, pod které patří jednotliví výrobní a servisní pracovníci. Ty jsou členěny do 4 oddělení a těmi jsou: střešní světlíky, VZV, postřikovače a konstrukční kancelář. Zvlášť je vyčleněno obchodní oddělení, kde pracuje jeden zaměstnanec, s pomocí vedoucích a servisních pracovníků jednotlivých oddělení.

6.4 Vývoj počtu zaměstnanců

Vývoj počtu zaměstnanců má konstantní tendenci a společnost má v průměru 45 pracovních míst, čehož v průměru je 5 technicko-hospodářských pracovníků (THP) a 40 lidí ve výrobě. Počet zaměstnanců v letech 2017-2019 na pozicích THP byl neměnný, i když došlo k výměnám osob na pracovních pozicích, tak i přes to tento počet zůstává neměnný. Ve výrobě se toto číslo měnilo v důsledku fluktuace zaměstnanců, situace na trhu práce a potřeb ve výrobě. Vývoj celkového počtu zaměstnanců na konci jednotlivých let je zobrazen v tabulce.

Tab. 2 Vývoj počtu zaměstnanců (vlastní zpracování)

Roky	2017	2018	2019
Počet zaměstnanců	44	46	45

6.5 Majetková a finanční struktura

Pro vypracování analýzy majetkové a finanční struktury byly použity rozvahy za roky 2016, 2017 a 2018. Majetková struktura vybrané společnosti je v letech 2016 a 2017 podobná, kde došlo jen k nepatrnému snížení aktiv. Zato v roce 2018 došlo k významnému nárůstu o 13 %. Část této struktury, která tvoří přibližně 25 % celkové hodnoty aktiv, je tvořena dlouhodobým hmotným majetkem, který je v daných letech na přibližně stejné výši. Z dlouhodobého majetku firma nevladnila žádný nehmotný a finanční majetek, nebo jen zanedbatelné množství.

Jelikož je společnost z převážné většiny výrobní firmou, velkou část majetku tvoří zásoby. Ty dosahují vysokých hodnot k poměru celkových aktiv a to 55 % jejich celkové výše. Společnost si drží zásoby v průměrné výši 41 milionů korun, záleží na výši poptávky a tím i na objemu produkce. Lze vidět, že i když z roku 2016 na 2017 kleslo množství zásob o 7 %, tak se zase z roku 2017 na 2018 zvýšilo o 8 %.

Poměrně značnou část oběžného majetku tvoří peněžní prostředky a krátkodobé pohledávky. Pohledávky jsou z převážné většiny z obchodních vztahů a jsou tedy budoucími peněžními prostředky společnosti po jejich uhrazení od odběratelů. Firma má v jednotlivých letech zvyšující se množství peněžních prostředků, které tvoří 10-15 % celkových aktiv, kde lze pozorovat vysoký nárůst mezi lety 2017 a 2018 o zhruba 60 %.

Tab. 3 Majetková struktura společnosti (vlastní zpracování)

V tis. Kč	2016	2017	2018
Aktiva celkem	73 000	71 658	81 019
Dlouhodobý majetek	17 291	17 562	16 512
Dlouhodobý nehmotný majetek	48	0	0
Dlouhodobý hmotný majetek	17 243	17 562	16 512
Oběžná aktiva	55 675	53 983	64 408
Zásoby	41 303	38 266	44 848
Pohledávky – dlouhodobé	0	72	76
Pohledávky – krátkodobé	6 470	7 038	5 947
Peněžní prostředky	7 902	8 607	13 537
Časové rozlišení	34	113	99

Finanční struktura vybrané společnosti zahrnuje veškeré zdroje, které kryjí majetek a zobrazují jeho zdroj financování.

Majetek společnosti je kryt z 85-90 % vlastním kapitálem. Z Tabulky 4 níže je zřejmé, že největší podíl zdroje financování majetku neboli pasiv společnosti představuje základní kapitál, který tvoří přibližně polovinu vlastního kapitálu a zůstává v daných letech neměnný, jelikož firma nevykazovala ztrátu a podnik nebyl nucen k jeho snížení. Firma v daných letech nepřeváděla výsledek hospodaření do fondů ze zisku ani k rozdělení zisku vlastníkům. Tudíž tyto výsledky hospodaření převádí do výsledků hospodaření minulých let, a proto je tam nárůst o danou hodnotu zisku společnosti.

Zbytek finanční struktury podniku tvoří cizí zdroje a jejich podíl tvoří průměrně 10-15 % z celkové výše. Celková zadluženost firmy je tedy oproti průměru v průmyslu, který se pohybuje okolo hodnoty 46 %, poměrně malá a firma tedy na sebe bere nízké riziko. Z těchto zdrojů jsou z většiny krátkodobé závazky. Cizí zdroje v roce 2017 oproti roku 2016 výrazně poklesly, a to více jak o polovinu. Za to naopak v roce 2018 oproti 2017 se jejich hodnota více než zdvojnásobila kvůli zvýšení závazků k dodavatelům.

Tab. 4 Finanční struktura společnosti (vlastní zpracování)

V tis. Kč	2016	2017	2018
Pasiva celkem	73 000	71 658	81 019
Vlastní kapitál	62 849	67 131	67 141
Základní kapitál	31 596	31 596	31 596
Fondy ze zisku	5 537	5 537	4 360
Výsledek hospodaření minulých let	22 098	25 715	31 174
Výsledek hospodaření B.O.	3 618	4 283	11
Cizí zdroje	10 030	4 379	13 742
Závazky – dlouhodobé	43	26	473
Závazky – krátkodobé	9 987	4 353	13 269
Časové rozlišení pasiv	121	148	136

6.6 Analýza výsledku hospodaření

Tato podkapitola zobrazuje analýzu výsledku hospodaření vybrané společnosti z provozní oblasti, finanční oblasti, daní z příjmů a výsledků hospodaření po zdanění v daných letech.

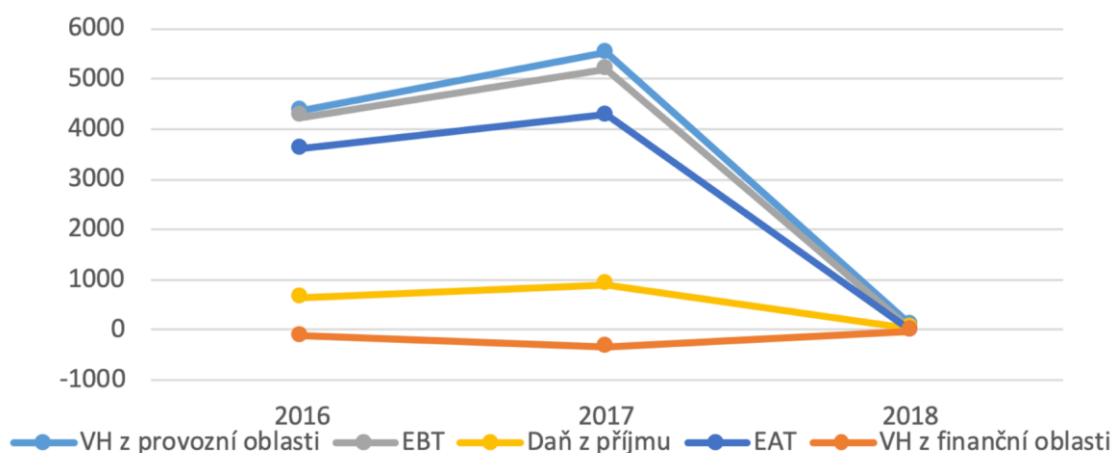
Tab. 5 Výsledky hospodaření společnosti (vlastní zpracování)

V tis. Kč	2016	2017	2018
VH z provozní oblasti	4 372	5 519	112
VH z finanční oblasti	-123	-328	- 78
EBT	4 249	5191	34
Daň z příjmu	631	908	23
EAT	3 618	4 283	11

V podniku ve sledovaném období nedosahuje v žádném roku ztrátu, což je pro ni pozitivní. Zatímco provozní výsledek hospodaření v roce 2016 dosahoval hodnoty 4372 tis. Kč, následující rok se zvýšil na částku 5519 tis. Kč. V roce 2018 došlo k rapidnímu poklesu výsledku hospodaření z provozní činnosti na pouhých 112 tis. Kč, kterému bylo zapříčiněno převážně poklesem tržeb a produkcí na sklad.

Společnost má ve sledovaných letech záporné výsledky hospodaření z finanční oblasti, kde se nejvíce promítly bankovní poplatky a kurzové ztráty, avšak tyto hodnoty jsou na velmi nízké úrovni. Daň z příjmu se přímo úměrně odvíjela od výsledků hospodaření před zdaněním.

Z těchto analyzovaných dat je tedy zřejmé, že firma vytváří ve všech letech zisk, avšak v roce 2018 došlo k výraznému poklesu, který byl zapříčiněn snížením poptávky a vyšší produkcí na sklad.



Obr. 11 Průběh výsledků hospodaření společnosti (vlastní zpracování)

7 ANALÝZA NÁKLADŮ VYBRANÉ SPOLEČNOSTI

V této kapitole bakalářské práce je rozebrána analýza nákladů pro vybranou společnost za roky 2016, 2017 a 2018 z jejich výkazů. Díky těmto informacím je vypracována analýza podle druhového členění, kde je provedena nejprve základní analýza jednotlivých nákladů a poté udělána horizontální a vertikální analýza. V druhé části této kapitoly je analýza nákladů k závislosti na objem výroby společnosti, kde jsou náklady rozčleněny na variabilní a fixní část za pomoci interních zdrojů a pracovníků společnosti.

7.1 Analýza nákladů podle druhového členění

Tato podkapitola pojednává o analýze nákladů dle druhového členění podle výsledovky podniku, které jsou vykázány dle druhového členění. V tabulce níže jsou zobrazeny jednotlivé náklady ve sledovaných letech 2016-2018, které jsou později v textu rozčleněny na dílčí podpoložky.

Tab. 6 Náklady dle druhového členění (vlastní zpracování)

V tis. Kč	2016	2017	2018
Výkonová spotřeba	49 709	52 935	42 214
Změna stavu zásob vlastní činnosti	-2 641	2 945	-383
Aktivace	-9 997	-7 826	-7 629
Osobní náklady	15 261	16 457	16 337
Úpravy hodnot v provozní oblasti (odpisy)	2 085	2 108	2 270
Ostatní provozní náklady	2 956	2 949	3 489
Ostatní finanční náklady	125	1 003	311
Daň z příjmu	631	908	23
Náklady celkem	58 129	71 479	56 632

Výkonová spotřeba

Dle analyzovaných jednotlivých nákladů je zřetelné, že položka výkonová spotřeba tvoří největší podíl na celkových nákladech. Z toho vyplývá, že se jedná o především ryze výrobní firmu.

Tab. 7 Výkonová spotřeba (vlastní zpracování)

V tis. Kč	2016	2017	2018
Výkonová spotřeba	49 709	52 935	42 214
<i>Spotřeba materiálu a energie</i>	44 623	48 401	37 918
<i>Služby</i>	5 086	4 534	4 296

Výkonová spotřeba zahrnuje dvě hlavní podpoložky, a to spotřebu materiálu a spotřebu energií. Spotřeba materiálu a energie tvoří přibližně 90 % z celkové výkonové spotřeby. Tato položka je nejobjemnější, neboť firma vyrábí jak zemědělské postřikovače, tak i jinou přidruženou výrobu.

Dále firma vlastní rozsáhlý areál, tudíž spotřeba energií na provoz dílen, administrativní budovy a skladů je pro ně poměrně dost vysoká. Spotřeba materiálu a energie se v daných letech měnila tak, jak se měnila poptávka po produktech, a tudíž i výroba.

Druhou položkou výkonové spotřeby jsou služby, kde je vidět ve sledovaném období stálý pokles těchto nákladů. Do této položky firma člení hlavně náklady na reprezentaci, reklamu, zajištění podnikové informační sítě, účetního softwaru, poradenských služeb, školení zaměstnanců, cestovné a náklady na opravy a udržování.

Změny stavu zásob vlastní činnosti a aktivace

Podle nového systému účtování a rozdělení výsledovky podniků od roku 2016 se vykazují ve výsledovce změny stavu zásob vlastní činnosti a aktivace. Jakožto výrobní firma tedy musí účtovat o své změně nedokončené výroby, výrobcích a také převedení uskutečněných nákladů do majetku společnosti.

Tab. 8 Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace (vlastní zpracování)

V tis. Kč	2016	2017	2018
Změna stavu zásob vlastní činnosti	-2 641	2 945	-383
Aktivace	-9 997	-7 826	-7 629

To značí že firma převáděla poměrně velké množství nákladů do majetku tím, že si tato aktiva sama vytvořila. Výkyvy ve změně stavu zásob vlastní činnosti způsobily změny stavu nedokončené výroby a výrobků na konci účetních období v letech 2016-2018. V roce 2016 a 2018 bylo tedy zvýšení hodnoty zásob a v roce 2017 naopak snížení.

Osobní náklady

V této podkapitole jsou rozebrány osobní náklady, kam patří především mzdové náklady a dále náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady.

Tab. 9 Osobní náklady (vlastní zpracování)

V tis. Kč	2016	2017	2018
Osobní náklady	15 261	16 457	16 337
Mzdové náklady	11 161	12 096	12 016
Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	3 760	4 051	3 983
Ostatní náklady	340	310	338

Po výkonové spotřebě jsou osobní náklady druhou nejvyšší nákladovou položkou společnosti a tvoří přibližně 23 % z celkových nákladů. Tím, že firma v průměru zaměstnává okolo 45 zaměstnanců a tento počet se mění jen z hlediska fluktuace pracovníků, má v této položce nejvyšší mzdové náklady, které tvořily okolo 16 % z celkové hodnoty osobních nákladů v daných letech. Trendem těchto nákladů je postupné zvyšování. Další položkou osobních nákladů jsou náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, které zaměstnavatel odvádí za zaměstnance státu a tvoří 34 % ze mzdy. Tyto náklady jsou z hlediska vývoje lineární se mzdovými náklady. Poslední položkou jsou ostatní náklady, kde se zahrnují mzdy zaměstnanců, kteří pracují mimo HPP, a to například na DPP nebo DPČ anebo dále také odstupné.

Úpravy hodnot v provozní oblasti – odpisy, změna stavu rezerv a opravné položky

Položka úpravy hodnot v provozní oblasti obsahuje odpisy a opravné položky na straně zásob a pohledávek.

Tab. 10 Úpravy hodnot v provozní oblasti (vlastní zpracování)

V tis. Kč	2016	2017	2018
Úpravy hodnot v provozní oblasti	2 085	2 108	2 270
<i>Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku – odpisy</i>	2 135	2 072	2 240
<i>Úpravy hodnot pohledávek</i>	-50	36	30

Do této položky patří z majoritní většiny úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku neboli odpisy, které tvoří takřka 100 %. Tyto odpisy jsou především zastoupeny v odpisech firemních osobních automobilů, budov a strojů. Hodnoty se v daných letech příliš neměnily. Firma v období 2016-2018 prováděla pouze opravy hodnot na straně pohledávek, kde k nim vytváří opravné položky.

Ostatní provozní náklady

Ostatní provozní náklady se v průběhu let 2016 a 2017 držely na stejné hladině, ačkoliv v roce 2018 se nepatrně zvýšily. Průběh těchto nákladů je zobrazen v Tabulce 11.

Tab. 11 Ostatní provozní náklady (vlastní zpracování)

V tis. Kč	2016	2017	2018
Ostatní provozní náklady	2 956	2 949	3 489
<i>Zůstatková cena prodaného DM</i>	279	0	392
<i>Prodaný materiál</i>	2 730	2 380	2 524
<i>Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období</i>	-668	0	0
<i>Daně a poplatky</i>	289	241	242
<i>Jiné provozní náklady</i>	326	328	331

Největší část ostatních nákladů v provozní části je tvořeno cenou prodaného materiálu, kde se částka držela na průměrné hranici 2 500 tis. Kč. Společnost na konci účetního období 2015 měla rezervy v hodnotě 668 tis. Kč. V dalším roce tyto rezervy využila, a proto došlo ke snížení této nákladové položky. V dalších letech společnost rezervy netvořila, a tudíž ani nevyužívala.

Ostatní finanční náklady a daň z příjmu

Posledními položkami této podkapitoly analýzy nákladů podle druhu jsou ostatní finanční náklady a daň z příjmu za sledované období.

Tab. 12 Ostatní finanční náklady a daň z příjmu (vlastní zpracování)

V tis. Kč	2016	2017	2018
Ostatní finanční náklady	125	1 003	311
Daň z příjmu	631	908	23

Mezi ostatní finanční náklady společnost řadí především kurzové ztráty, manka a škody a poplatky za vedení účtů u bank. Daň z příjmu, která činí 19 % a je snížena o odčitatelné položky, se odvíjela od výsledku hospodaření firmy v daných letech.

7.1.1 Horizontální a vertikální analýza

Horizontální a vertikální analýza je provedena na druhových nákladech společnosti z výkazu zisku a ztrát ve sledovaném období 2016-2018.

Vertikální analýza

Vertikální analýza společnosti ve sledovaném období zobrazuje procentuální podíl jednotlivých nákladů na celkových nákladech, které jsou vidět v Tabulce 13.

Tab. 13 Vertikální analýza druhových nákladů (vlastní zpracování)

V tis. Kč	2016	2017	2018
Výkonová spotřeba	85,51 %	74,06 %	74,54 %
Změna stavu zásob vlastní činnosti	-4,54 %	4,12 %	-0,68 %
Aktivace	-17,20 %	-10,95 %	-13,47 %
Osobní náklady	26,25 %	23,02 %	28,85 %
Úpravy hodnot v provozní oblasti	3,59 %	2,95 %	4,01 %
Ostatní provozní náklady	5,09 %	4,13 %	6,16 %
Ostatní finanční náklady	0,22 %	1,40 %	0,55 %
Daň z příjmu	1,09 %	1,27 %	0,04 %
Náklady celkem	100,00 %	100,00 %	100,00 %

Z výše uvedené Tabulky 13 je patřičné, že ve všech letech tvořila výkonová spotřeba hlavní složku nákladů a to 85 %, 74 % a 75 % v letech 2016, 2017 a 2018 z celkových nákladů. Tento podíl výkonové spotřeby je charakteristický pro výrobní společnosti, kterou daná firma je. Druhou nejpočetnější položkou v daných sledovaných období byly osobní náklady, které v průměru tvořily 25 % z celkových nákladů. Dalšími významnými položkami jsou aktivace a změna stavu zásob vlastní činnosti, které v jednotlivých letech společnosti snižují celkové náklady. Tato hodnota v každém roce tvořila jinou výši, protože záleželo, o kolik se firmě na konci účetního období změnila nedokončená výroba, výrobky a náklady, které se staly majetkem.

Horizontální analýza

Horizontální analýza společnosti pomáhá zobrazovat procentuální podíl jednotlivých položek v daném časovém období a měla by se provádět v delším časovém horizontu kvůli mimořádným odchýlkám, které mohou nastat v jednom období. Níže uvedená Tabulka 14 zobrazuje změny jednotlivých nákladů v časových úsecích 2016/2017 a 2017/2018.

Tab. 14 Horizontální analýza druhových nákladů (vlastní zpracování)

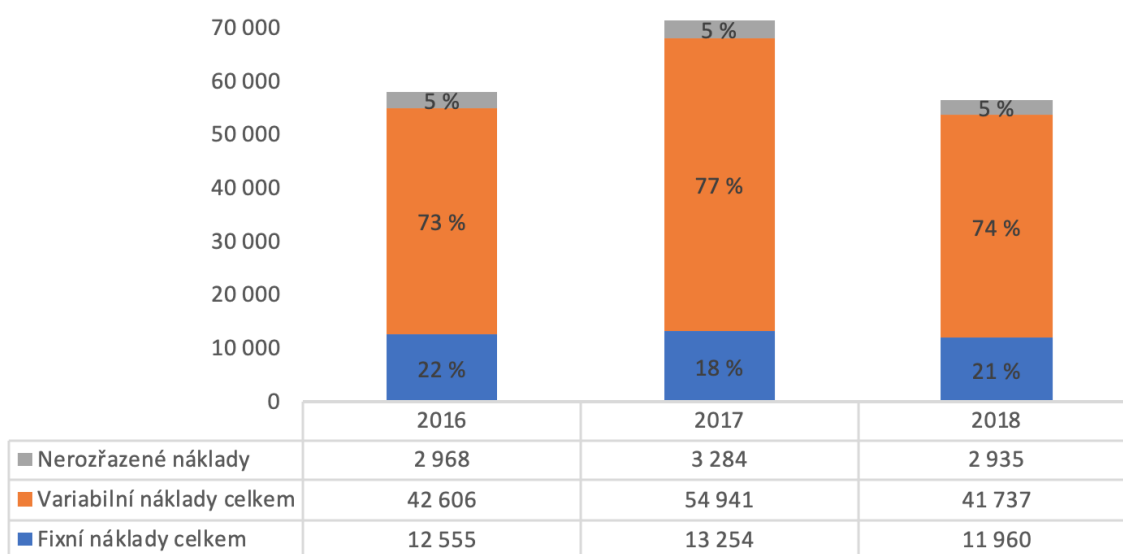
V tis. Kč	2016/2017	2017/2018
Výkonová spotřeba	6,49 %	-20,25 %
Změna stavu zásob vlastní činnosti	211,51 %	-113,01 %
Aktivace	-21,72 %	-2,52 %
Osobní náklady	7,84 %	-0,73 %
Úpravy hodnot v provozní oblasti	1,10 %	7,69 %
Ostatní provozní náklady	-0,24 %	18,31 %
Ostatní finanční náklady	702,40 %	-68,99 %
Daň z příjmu	43,90 %	-97,47 %
Náklady celkem	22,97 %	-20,77 %

Z meziročních srovnání let 2017 a 2018 je vidět velký pokles u nejobjemnější nákladové položky výkonová spotřeba, kde náklady klesly o 20 %, což bylo způsobeno nižší produkcí ve výrobě. Avšak se pravděpodobně jednalo o odchylku, neboť firma v letech 2016/2017 ji držela na stejné hladině, kde byl nárůst o pouhých 6,5 %. Velká změna je u změny stavu zásob vlastní činností, kde byl v období 2016/2017 nárůst 212 % a v období 2017/2018 pokles o 113 %. Tyto výkyvy souvisí s rozpracovaností ve výrobě a stavem zásob, které musí firma vykazovat. Ostatní finanční náklady v období 2016/2017 výrazně vzrostly díky kurzovým ztrátám. Celkové náklady se tedy z roku 2016 na rok 2017 zvýšily o 23 %, ale za to v roce 2018 klesly o 21 % na jejich obvyklou hladinu.

7.2 Analýza nákladů dle závislosti na objemu výroby

Dle interních materiálů společnosti a informací od firemních pracovníků je vypracována analýza nákladů dle závislosti na objemu výroby, kde jsou náklady klasifikovány na jednotlivé fixní a variabilní náklady za sledované období 2016, 2017 a 2018. Tato klasifikace bude použita k dalším výpočtům.

Náklady, které nelze či bylo těžké rozčlenit, anebo které přímo nesouvisí s výrobou, nebyly rozřazeny do jednotlivých položek nákladů a jsou označeny jako nerozřazené náklady. Ty tvořily přibližně 5 % ve sledovaném období.



Obr. 12 Analýza nákladů dle závislosti na objemu výroby v tis. Kč (vlastní zpracování)

Jak je již z výše uvedeného grafu (Obr. 12) zřejmé, většina nákladů je variabilního charakteru a mění se s objemem výroby. Tento vysoký podíl je zapříčiněn zaměřením společnosti na výrobu. Celkové fixní náklady zůstávaly v průběhu let přibližně na stejné úrovni, ačkoliv se v roce 2017 nepatrně zvýšily. Variabilní náklady se v průběhu let nepatrně měnily, ačkoliv je na datech vidět, že se drží na hranici 75 % celkových nákladů.

7.2.1 Fixní náklady

Fixní náklady společnosti jsou takové náklady, které nemají vliv na objem výroby, a tudíž se ani se změnou objemu výroby nemění. Vývoj fixních nákladů společnosti ve zvoleném období 2017-2018 se drží na stejné hranici a to přibližně 20 % z celkových nákladů. V roce 2017 jsou celkové fixní náklady vyšší oproti sledovaným roků 2016 a 2018. To bylo zapříčiněno zvýšením většiny fixních nákladů, ale také díky vyšším variabilním nákladům se podíl fixních nákladů na celkových nákladech snížil přibližně o 3 %.

Největší část fixních nákladů tvořily překvapivě služby. Ty dosahovaly v průměru 38 % na celkových fixních nákladech. Do této položky firma zařazuje především náklady vynaložené na udržování a opravy budov a dalšího majetku společnosti. Dále to jsou náklady na výstavy, inzerci a propagaci firmy. V této položce jsou také zahrnuty školení administrativních pracovníků v rámci jejich rozvoje a další položky.

Druhým nejvýznamnějším fixním nákladem společnosti jsou úpravy hodnot v provozní oblasti neboli odpisy hmotného a nehmotného majetku, přesněji budovy areálu společnosti, firemní automobily, VZV a další majetek, který dosahoval necelých 20 %. Odpisy se v průběhu sledovaného období neustále zvyšovaly, ale pouze o zanedbatelnou částku.

Mzdové náklady na administrativní pracovníky mají zvyšující se tendenci, i když zůstává počet pracovních míst na této pozici stejný a dosahovaly přibližně 15 % z celkových fixních nákladů. Zároveň se mzdovými náklady rostou přímo úměrně i náklady na sociální a zdravotní pojištění administrativních pracovníků.

V rámci fixních osobních nákladů jsou zahrnuty i odměny statutárním orgánům, které jsou dány stanovami společnosti a celkově dosahují hodnoty 444 tis. Kč za rok.

Tab. 15 Analýza fixních nákladů (vlastní zpracování)

V tis. Kč	2016	2017	2018
Fixní náklady celkem	12 555	13 254	11 960
Spotřeba materiálu – fixní	1 339	1 452	1 138
Spotřeba energií	892	968	758
Služby	4 832	4 307	4 081
Mzdové náklady THP pracovníků	1 659	1 795	1 787
Náklady na sociální a zdravotní pojištění	564	608	597
Odměny statutárním orgánům	444	444	444
Úpravy hodnot v provozní oblasti – odpisy	2 085	2 108	2 270
Ostatní provozní náklady	615	569	573
Ostatní finanční náklady	125	1 003	311

Spotřeba materiálu, který nesouvisí s výrobou, a je tak fixní částí nákladů, tvoří přibližně 10 %. Tato spotřeba souvisí se spotřebou v administrativní části společnosti a zahrnují se zde nákupy drobného majetku do 40 tis. Kč, nákupy kancelářských potřeb apod. Ve fixní části spotřeby energií jsou zahrnuty energie spotřebované mimo výrobní část, které by danou výrobu ovlivnily. Tyto položky tvoří fixní část výkonové spotřeby společnosti spolu se službami.

7.2.2 Variabilní náklady

Rozčleněním podle objemu výroby, a tedy variabilních nákladů, se zjistilo že tyto náklady tvoří přibližně 75 %. Tyto náklady se měnily tak, jak se měnil objem produkce ve sledovaném období. V roce 2016 byly variabilní náklady 42 600 tis. Kč. V roce 2017 stoupl objem výroby o 29 % a hodnota variabilních nákladů se zvýšila na 54 941 tis. Kč. V roce 2018 nastal zase pokles ve výrobě. Tento výkyv měl příčinu zvýšené poptávky po postřikovačích a firma tudíž musela vynaložit více nákladů na jejich výrobu.

Tab. 16 Analýza variabilních nákladů (vlastní zpracování)

V tis. Kč	2016	2017	2018
Variabilní náklady celkem	42 606	54 941	41 737
Spotřeba materiálu – variabilní	39 268	42 593	33 368
Spotřeba pracovních oděvů a OOP	223	242	190
Spotřeba energií	2 900	3 146	2 465
Služby	254	227	215
Mzdové náklady výrobních pracovníků	9 402	10 171	10 127
Náklady na sociální a zdravotní pojištění	3 196	3 443	3 386
Změna stavu zásob vlastní činnosti	-2 641	2 945	-383
Aktivace	-9 997	-7 826	-7 629

Nejvyšší podíl na variabilních nákladech tvořila spotřeba přímého materiálu díky již zmíněnému růstu ve výrobě. V prvním roce byla spotřeba materiálu 92 % z celkových variabilních nákladů. V dalším roce i přes to, že se spotřeba materiálu zvýšila, tak tvořila 78 % a v posledním roce tyto náklady výrazně poklesly, ale i tak tvořily 79 % celkových variabilních nákladů.

Spotřeba energií se měnila v závislosti na objem výroby, neboť tyto náklady souvisí s provozem ve výrobě a mění se pouze v této závislosti. V roce 2017 se oproti roku 2016 nejprve spotřeba zvýšila, ale v dalším roce 2018 se naopak snížila.

Mzdové náklady, náklady na sociální a zdravotní pojištění, které jsou spojené s výrobními pracovníky, mají tendenci mírného růstu a jsou po spotřebě materiálu druhou nejvyšší položkou. Tyto změny mezd jsou zapříčiněny fluktuací zaměstnanců a růstem mzdových tarifů.

I když změnu stavu zásob a aktivaci je těžké rozdělit mezi toto členění nákladů, firma tyto náklady zahrnuje do variabilních nákladů, neboť se tyto položky mění s tím, jak se mění objem výroby.

8 MODELOVÁNÍ NÁKLADŮ VE VYBRANÉ SPOLEČNOSTI

Kapitola modelování nákladů je rozčleněna do čtyř podkapitol, které se zaměří na stanovení nákladové funkce, bodu zvratu a provozní páky vybrané společnosti za analyzované období 2016, 2017 a 2018, které by společnosti měli pomoci pro budoucí řízení nákladů. Pro tyto úkony bude použito členění nákladů z předchozích kapitol, a také poznatky a metody z teoretické části pro modelování nákladů.

8.1 Stanovení nákladové funkce

Pro sestavení nákladové funkce je použita jedna z metod stanovení nákladových funkcí uvedených v teoretické části bakalářské práce, a tou je klasifikační metoda. Pro stanovení této funkce se dále využije rozdělení nákladů podle objemu výroby na fixní a variabilní. Tím, že společnost má širší spektrum produkce, je použita globální nákladová funkce, kde místo variabilních nákladů na jednotku se využije haléřového ukazatele.

Tab. 17 Data pro nákladovou funkci (vlastní zpracování)

V tis. Kč	2016	2017	2018
Celkové tržby	61 775	75 766	56 643
Variabilní náklady	42 606	54 941	41 737
Fixní náklady	12 555	13 254	11 960
Haléřový ukazatel	0,68	0,72	0,73

Při dosazení jednotlivých položek do vzorce, je stanovena nákladová funkce, z které při zjištění objemu výroby je možné odhadnout celkové náklady.

Tab. 18 Tvary nákladové funkce (vlastní zpracování)

Roky	Tvar nákladové funkce
2016	$N = 12\,555 + 0,68 * Q$
2017	$N = 13\,254 + 0,72 * Q$
2018	$N = 11\,960 + 0,73 * Q$

8.2 Stanovení bodu zvratu

Stanovení bodu zvratu je klíčovým ukazatelem, který by měl firmě pomoci pochopit, jaké množství výkonu musí firma vynaložit, aby nedosahovala ani zisku ani ztráty. Postupy pro výpočty byly použity ze získaných poznatků z teoretické části a byly aplikovány na sledované období 2016–2018.

K výpočtům bodu zvratu pro vybranou společnost byl použit haléřový ukazatel. Jelikož firma má velkou škálu různorodé produkce, a navíc jsou jednotlivé výrobky sestavovány podle zákazníka a jeho specifikace, je složité určit variabilní náklady na jednotku produkce. Proto je použitý haléřový ukazatel, který zobrazí podíl variabilních nákladů na 1 korunu tržeb.

Pro lepší pochopení výpočtu haléřového ukazatele a bodu zvratu je jako příklad výpočet pro rok 2018, kde se haléřový ukazatel vypočítal následujícím způsobem:

$$h = \frac{41\,737}{56\,643} = 0,73$$

Zjištěný haléřový ukazatel za rok 2018 pak můžeme dosadit do rovnice pro bod zvratu:

$$Q_{BZ} = \frac{11\,960}{1 - 0,73} = 45\,448$$

Tab. 19 Výpočet bodu zvratu (vlastní zpracování)

V tis. Kč	2016	2017	2018
Celkové tržby	61 775	75 766	56 643
Variabilní náklady	42 606	54 941	41 737
Fixní náklady	12 555	13 254	11 960
Haléřový ukazatel	0,68	0,72	0,73
Bod zvratu	40 460	48 221	45 448

Z Tabulky 19 můžeme vidět, že společnost, aby dosáhla bodu zvratu a netvořila tak ztrátu, musí dosáhnout produkce v roce 2016 částky 40 460 tis. Kč, v roce 2017 částky 48 221 tis. Kč a v posledním sledovaném roce 2018 částky 45 448 tis. Kč. V tomto období má firma relativní rezervu, avšak v roce 2018 se tato rezerva snížila.

Jak již bylo zmíněno, nejsou v tomto rozdělení podle objemu výroby započítány nerozřazené náklady, které by mohly případně dané výpočty pozměnit. Tyto výsledky by měly společnosti pomoci, ke zjištění úrovně výkonů, které si podnik musí držet, aby se nedostal do ztráty.

8.3 Provozní páka

Pro sestavení provozní páky byly použity znalosti o tržbách a zisku vybrané společnosti za sledované období. Díky těmto poznatkům je vypočítán stupeň provozní páky, který říká o kolik se změní zisk společnosti, pokud se tržby změní o jedno procento.

Tab. 20 Data pro výpočet provozní páky (vlastní zpracování)

V tis. Kč	2016	2017	2018
Celkové tržby	61 775	75 766	56 643
Zisk před zdaněním	4 249	5191	34

Provozní páka v letech 2017 a 2018 byla vypočítána následujícím způsobem:

$$PP_{2018} = \frac{\% \text{ změna } Z}{\% \text{ změna } T} = \frac{\frac{34 - 5\,191}{5\,191}}{\frac{56\,643 - 75\,766}{75\,766}} = 3,94 \%$$

$$PP_{2017} = \frac{\% \text{ změna } Z}{\% \text{ změna } T} = \frac{\frac{5\,191 - 4\,249}{4\,249}}{\frac{75\,766 - 61\,775}{61\,775}} = 0,98 \%$$

V roce 2017 měla společnost velmi nízký stupeň provozní páky a to 0,98 %. V roce 2018 došlo k navýšení na 3,94 %. V obou letech společnost dosahovala nízké provozní páky, což značí, že měla nízký podíl automatizace a mechanizace a dosahuje poměrně rychle bodu zvratu. Díky nízkému stupni provozní páky firma podstupuje také nižší riziko podnikání. Pokud by tedy rostl objem výroby, byla by na tom společnost hůře, než kdyby měla tento stupeň vyšší.

9 ZÁVĚREČNÉ NÁVRHY A DOPORUČENÍ

Na základě analýzy výsledku hospodaření bylo zjištěno, že firma v letech 2016 a 2017 dosahovala dostatečně velkého zisku, avšak v roce 2018 tento zisk výrazně poklesl kvůli nižším tržbám. Protože firma nevyužívá širší členění nákladů, doporučil bych využívat jejich dalšího rozdělení. Díky podrobnějšímu sledování nákladů by ve společnosti viděli, které náklady je nejvíce zatěžují a následně je mohli optimalizovat, aby nedocházelo k tak markantním propadům zisku jako tomu bylo v roce 2018.

Z rozboru majetkové části společnosti je zřejmé, že jako výrobní společnost si drží vysoké zásoby ať už materiálu nebo svých výrobků. Skladování těchto zásob stojí firmu peníze a prostory, které by mohly být využity například pro další rozšíření výroby nebo pro nájmy těchto prostorů dalším společností. V dnešní době je trendem si držet zásoby materiálu na minimální výši, a tedy využívat metody JIT (Just in time). Proto by bylo dobré uvažovat o snížení zásob a objednávat materiál, až je na danou výrobu potřeba. S tímto řízením nákladů by bylo optimální, kdyby si společnost vypočítala náklady na skladování a optimální velikost dodávky, kde by tyto náklady mohla snížit. Pro tyto výpočty bych doporučil použít Campův vzorec optimální velikosti dodávky:

$$D_{opti} = \sqrt{\frac{2xDxN_d}{N_s x T}}$$

kde: D – spotřeba materiálu za rok,

N_d – náklady na dodávku,

N_s – skladovací náklady na den,

T – délka plánovacího období ve dnech. (Martinovičová a kol., 2019, str. 126)

Dále je z analýzy majetkové a finanční struktury vidět, že zadluženost podniku je velmi nízká a drží se na hranici 15 % oproti doporučovaným hodnotám v průmyslu, které dosahují 30–60 %. Díky tomu, že je cizí kapitál levnější než vlastní, měla by společnost vzít v úvahu, zdali nevyužívat více cizího kapitálu a tím maximalizovat její zisk. Pokud by se firma rozhodla více využívat cizího kapitálu, musela by se zaměřit na to, zda bude schopna splácet úroky z těchto dluhů.

Z dostupných informací bylo zjištěno, že společnost používá pouze pro své interní účely druhové členění v rámci jednotlivých oddělení. Tyto informace jsou dobré pro finanční

vedení, ale nestačí pro manažerské rozhodovací úlohy a optimální řízení výroby. Proto by bylo vhodné pro řízení nákladů využívat rozdělení například na fixní a variabilní. Z analýzy nákladů podle objemu výroby je vidět, že společnost má nízký podíl fixních nákladů na celkových nákladech a to přibližně 20 % ve sledovaném období, kde je zjištěno, že nejvyšší podíl na těchto nákladech tvoří právě služby. Firma má vysoké variabilní náklady a tím i náklady na výrobu. Proto by bylo dobré zjistit, zdali by nebylo výhodnější používat pro výrobu i druhé společnosti, kvůli například zvyšujícím se mzdovým nákladům výrobních pracovníků. Pro firmu by bylo příznivé tyto náklady sledovat, jak se mění, neboť vlastní rozsáhlý areál a v něm velký objem výroby. Tyto náklady je nutné také sledovat pro další výpočty k modelování nákladů a jejich budoucímu řízení.

Pokud by firma tato rozdělení používala mohlo by jí to pomoci k další analýze, modelování a řízení nákladů. Možným nástrojem pro modelování je například sestavení nákladové funkce, která je sestavena pomocí globální funkce, aby společnost zjistila, jaké náklady bude mít v dalších letech, a díky tomu by byla schopna dělat další předpovědi vývoje nákladů. Ideálním krokem pro společnost by bylo využití dvou typů nákladových funkcí, aby se vyvarovala případným odchylkám.

Následujícím návrhem, podle již vypracovaného členění nákladů ve vztahu k objemu výroby na fixní a variabilní část, je vypočítání bod zvratu pomocí haléřového ukazatele. Díky němu zjistí, kolik musí firma vynaložit výkonů, aby nebyla ve ztrátě. Toto je velmi důležitým ukazatelem, který by mohl být startovacím můstkem pro řízení nákladů v dané společnosti.

Dalším nástrojem pro řízení nákladů je sestavení provozní páky, kde společnost může sledovat, jaké podstupuje podnikatelské riziko. Kvůli nízkému stupni automatizace a mechanizace má společnost nižší podíl fixních nákladů na celkových nákladech a je zjištěno, že podstupuje nízké podnikatelské riziko. Díky tomuto zjištění bych společnosti doporučil zvýšit automatizaci, což jí může pomoci ke zvýšení kvality výrobků a produktivity práce. Jiným důvodem pro automatizaci by bylo snížení osobních nákladů, neboť je trendem neustálé zvyšování hodinové mzdy, kdežto za to u automatizované práce se tyto náklady drží na stejné úrovni nebo se mírně snižují.

Celkově podle zjištěných informací ve společnosti by bylo přínosem větší sledování nákladů. Nejen sledování druhového členění, ale i například rozdělení podle objemu výroby a následné modelování nákladů. Pomocí těchto informací bude firma schopna efektivněji řídit své náklady, a tak dosahovat lepších výsledků.

ZÁVĚR

Důvodem vypracování této bakalářské práce bylo analyzovat náklady vybrané společnosti a poskytnout společnosti návrhy a doporučení pro jejich optimální členění, modelování a pro budoucí plánování nákladů.

V teoretické části byla nejprve provedena rešerše literárních pramenů z hlediska nákladů, která je rozčleněna do čtyř kapitol a následného shrnutí této části. Tyto kapitoly pojednávají o základních pojmech, definování nákladů, členění nákladů a nástrojích pro jejich řízení. Tyto poznatky byly použity při sestavování praktické části bakalářské práce.

Praktická část práce byla systematicky rozčleněna do tří kapitol, závěrečných doporučení a zhodnocení práce. Nejprve byla vybraná společnost představena z hlediska její historie, sortimentu, výrobní struktury a organizační struktury. Následně bylo provedeno zhodnocení vývoje počtu zaměstnanců, analýza majetkové a finanční struktury, kde bylo zjištěno, že velkou část aktiv tvořily zásoby, a nakonec rozbor výsledků hospodaření za zvolené období.

V druhé kapitole práce byly rozebrány náklady dle druhového členění, jak jsou ve firmě členěny. Následně byly náklady členěny v závislosti na objemu výroby. Díky tomu, že firma toto členění nevyužívá, tak za pomoci interních pracovníků byly tyto náklady rozděleny na fixní a variabilní část.

Toto rozčlenění následně umožnilo pro firmu stanovit nákladovou funkci pomocí klasifikační metody, bod zvratu s pomocí haléřového ukazatele a provozní páky.

Na závěr této práce jsou uvedeny závěrečné návrhy a doporučení, které by společnosti měly usnadnit práci u členění nákladů a jejich snižování. Tyto propočty mohou být užitečné a použitelné pro další následné řízení vnitropodnikových nákladů a jejich budoucí optimalizaci.

Shrnutím a doporučením pro společnost byl návrh na snížení zásob, zavedení širšího členění nákladů podle objemu výroby v závislosti na jejich řízení a modelování. Bylo doporučeno pomocí provozní páky, aby společnost uvažovala nad zvýšením automatizace, které by ji pomohlo k snížení nákladů při optimálním využití výrobní kapacity.

Náklady jsou položkou, kterou je nutné se ve společnosti zabývat, a proto je nezbytné sledovat neustále jejich vývoj, protože je zřejmé, že mzdy, ceny vstupů/výstupů porostou a s tím i náklady.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- ČECHOVÁ, Alena, 2011. *Manažerské účetnictví*. 2., aktual. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 194 s. ISBN 9788025128312.
- ČVANČAROVÁ, Zuzana, Vlasta HUMLOVÁ, Adéla HUJDUSOVÁ, Hana ŠTVERKOVÁ a Petr NĚMČÍK, 2007. *Podniková ekonomika A*. Ostrava: VŠB – Technická univerzita Ostrava, Ekonomická fakulta, 309 s. ISBN 978-80-248-1421-6.
- DRURY, Colin, 2015. *Management and cost accounting*. 9th ed. Andover: Cengage Learning, 827 s. ISBN 978-1-4080-9393-1.
- FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER, 2007. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
- HANSEN, Don R., Maryanne M. MOWEN a Liming GUAN, 2009. *Cost management: accounting & control*. 6th ed. Mason: South-Western, 832 s. ISBN 9780324559675.
- KNÁPKOVÁ, Adriana, Drahomíra PAVELKOVÁ, Daniel REMEŠ a Karel ŠTEKER, 2017. *Finanční analýza: komplexní průvodce s příklady*. 3., komplet. aktual. vyd. Praha: Grada Publishing, 232 s. ISBN 978-80-271-0911-1.
- KOCMANOVÁ, Alena, 2013. *Ekonomické řízení podniku*. Vyd. 1. Praha: Linde Praha, 358 s. ISBN 978-80-7201-932-8.
- KONEČNÝ, Miloš, 2007. *Podniková ekonomika*. 6., přeprac. vyd. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 183 s. ISBN 978-80-214-3465-3.
- KRÁL, Bohumil, 2010. *Manažerské účetnictví*. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 660 s. ISBN 9788072612178.
- KRÁL, Bohumil, 2018. *Manažerské účetnictví*. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press, 791 s. ISBN 9788072615681.
- LANDA, Martin, 2008. *Finanční a manažerské účetnictví podnikatelů*. 1. vyd. Ostrava: Key Publishing, 324 s. ISBN 978-80-87071-85-4.
- LANDA, Martin a Michal POLÁK, 2008. *Ekonomické řízení podniku*. Brno: Computer Press, 198 s. ISBN 9788025119969.
- MARTINOVIČOVÁ, Dana, Miloš KONEČNÝ a Jan VAVŘINA, 2019. *Úvod do podnikové ekonomiky*. 2., aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing, 220 s. ISBN 978-80-271-2034-5.

PAPULA, Ján a Emília PAPULOVÁ, 2013. *Základy manažérskej ekonomiky*. Bratislava: Kartprint, 243 s. ISBN 9788089553112.

PAVELKOVÁ, Drahomíra a Adriana KNÁPKOVÁ, 2008. *Podnikové finance: studijní pomůcka pro distanční studium*. Vyd. 4., nezměn. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 293 s. ISBN 9788073187323.

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

TAUŠL PROCHÁZKOVÁ, Petra a Eva JELÍNKOVÁ, 2018. *Podniková ekonomika – klíčové oblasti*. Vyd.1. Praha: Grada Publishing, 255 s. ISBN 978-80-271-0689-9.

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

SYNEK, Miloslav a Eva KISLINGEROVÁ, 2010. *Podniková ekonomika*. 5., přeprac. a dopl. vyd. V Praze: C.H. Beck, 498 s. ISBN 9788074003363.

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

SYNEK, Miloslav a Eva KISLINGEROVÁ, 2015. *Podniková ekonomika*. 6., přeprac. a dopl. vyd. V Praze: C.H. Beck, 526 s. ISBN 9788074002748.

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

Ostatní zdroje:

Interní zdroje společnosti

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

THP Technicko-hospodářský pracovníci

HPP Hlavní pracovní poměr

DPP Dohoda o provedení práce

DPČ Dohoda o provedení činnosti

QBZ Bod zvratu

N Náklady

PP Provozní páka

h Haléřový ukazatel

VZV Vysoko zdvižné vozíky

OOP Osobní ochranné pomůcky

VH Výsledek hospodaření

EAT Čistý zisk

EBT Zisk před zdaněním

r Korelační koeficient

FN Fixní náklady

VN Variabilní náklady

p cena

b variabilní náklady na jednotku

Z Zisk

Q Objem výroby

Dopti Optimální velikosti dodávky

T Tržby

Z Zisk

SEZNAM OBRÁZKŮ

<i>Obr. 1 Pojetí nákladů (Popesko a Papadaki, 2016, s. 28)</i>	14
<i>Obr. 2 Rozdělení nákladů dle rozhodovacích úloh (Fibírová a kol., 2007, s. 100).....</i>	17
<i>Obr. 3 Skokové náklady (Drury, 2015, s. 34)</i>	22
<i>Obr. 4 Průběh celkových variabilních nákladů (Král, 2010, s. 80)</i>	23
<i>Obr. 5 Bod zvratu (Synek a Kislingerová, 2015, s. 52)</i>	25
<i>Obr. 6 Slabá a silná provozní páka (Popesko a Papadaki, 2016, s. 47)</i>	27
<i>Obr. 7 Průběh celkových nákladů (Synek, 2011, s. 91)</i>	28
<i>Obr. 8 Dlouhodobá nákladová funkce (Synek, 2011, s. 92)</i>	29
<i>Obr. 9 Bodový diagram (Synek, 2011, s. 97)</i>	32
<i>Obr. 10 Organizační struktura (vlastní zpracování)</i>	37
<i>Obr. 11 Průběh výsledků hospodaření společnosti (vlastní zpracování)</i>	41
<i>Obr. 12 Analýza nákladů dle závislosti na objemu výroby v tis. Kč (vlastní zpracování) ...</i>	48

SEZNAM TABULEK

<i>Tab. 1 Rozdíly v obsahu manažerského a finančního účetnictví (vlastní zpracování)</i>	15
<i>Tab. 2 Vývoj počtu zaměstnanců (vlastní zpracování)</i>	38
<i>Tab. 3 Majetková struktura společnosti (vlastní zpracování).....</i>	39
<i>Tab. 4 Finanční struktura společnosti (vlastní zpracování)</i>	40
<i>Tab. 5 Výsledky hospodaření společnosti (vlastní zpracování)</i>	40
<i>Tab. 6 Náklady dle druhového členění (vlastní zpracování)</i>	42
<i>Tab. 7 Výkonová spotřeba (vlastní zpracování)</i>	43
<i>Tab. 8 Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace (vlastní zpracování)</i>	43
<i>Tab. 9 Osobní náklady (vlastní zpracování)</i>	44
<i>Tab. 10 Úpravy hodnot v provozní oblasti (vlastní zpracování)</i>	44
<i>Tab. 11 Ostatní provozní náklady (vlastní zpracování).....</i>	45
<i>Tab. 12 Ostatní finanční náklady a daň z příjmu (vlastní zpracování)</i>	45
<i>Tab. 13 Vertikální analýza druhových nákladů (vlastní zpracování).....</i>	46
<i>Tab. 14 Horizontální analýza druhových nákladů (vlastní zpracování)</i>	47
<i>Tab. 15 Analýza fixních nákladů (vlastní zpracování)</i>	50
<i>Tab. 16 Analýza variabilních nákladů (vlastní zpracování).....</i>	51
<i>Tab. 17 Data pro nákladovou funkci (vlastní zpracování)</i>	52
<i>Tab. 18 Tvary nákladové funkce (vlastní zpracování).....</i>	52
<i>Tab. 19 Výpočet bodu zvratu (vlastní zpracování)</i>	53
<i>Tab. 20 Data pro výpočet provozní páky (vlastní zpracování).....</i>	54