

Analýza nákladů ve vybrané společnosti

Veronika Miklášová

Bakalářská práce
2021



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav podnikové ekonomiky

Akademický rok: 2020/2021

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Veronika Miklášová**
Osobní číslo: **M180004**
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

- Na základě literárních zdrojů zpracujte základní informace, které pojednávají o nákladech a jejich řízení.

II. Praktická část

- Charakterizujte vybranou společnost.
- Proveďte analýzu nákladů ve vybrané společnosti.
- Zhodnotte výsledky provedených analýz a na jejich základě navrhněte doporučení pro vybranou společnost.

Závěr

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

Seznam doporučené literatury:

DRURY, Colin. *Management and cost accounting*. 9th ed. Andover: Cengage Learning, 2015, 827 s. ISBN 978-1-4080-9393-1.
HOBZA, Vladimír, Vladimír HOBZA a Eva SCHWARTZHOFFOVÁ. *Manažerská ekonomika: kapitoly k finanční analýze: výkladový text, příklady a případové studie*. Olomouc: Univerzita Palackého v Olomouci, 2015, 96 s. ISBN 978-80-244-4889-3.
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*. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press, 2018, 791 s. ISBN 978-80-7261-568-1.
POPEŠKO, Boris a Šárka PAPADAKI. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2. aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada, 2016, 263 s. ISBN 9788024757735.

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

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

L.S.

doc. Ing. David Tuček, Ph.D.
děkan

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

Ve Zlíně dne 15. ledna 2021

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

- beru na vědomí, že odevzdáním 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 bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk bakalářské práce bude uložen na elektronickém nosiči v příruční knihovně Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byla jsem seznámena s tím, že na moji bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 2 a 3 autorského zákona mohu užít své dílo – diplomovou/bakalářskou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen připouští-li tak licenční smlouva uzavřená mezi mnou a Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně s tím, že vyrovnání případného přiměřeného příspěvku na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše) bude rovněž předmětem této licenční smlouvy;
- beru na vědomí, že pokud bylo k vypracování 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 bakalářské práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem 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 bakalářské práci pracoval samostatně a použitou literaturu jsem citoval. V případě publikace výsledků budu uveden jako spoluautor.
2. že odevzdaná verze bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně

Jméno a příjmení:

.....
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Bakalářská práce se zabývá analýzou nákladů vybrané společnosti. V teoretické části jsou vymezeny náklady a různé metody členění nákladů. Další část se zabývá bodem zvratu a nákladovou funkcí. V poslední kapitole jsou vysvětleny typy kalkulací, a nakonec závěrečné shrnutí teoretické části. V praktické části jsou využity nabyté poznatky z části teoretické. První kapitola se zabývá představením společnosti a další kapitoly směřují k druhovému členění nákladů a nákladů podle objemu výroby. Dále se práce zabývá bodem zvratu a kalkulací. V poslední kapitole práce jsou návrhy a doporučení pro společnost.

Klíčová slova: analýza nákladů, bod zvratu, členění nákladů, kalkulace

ABSTRACT

The bachelor thesis deals with the cost analysis of a selected company. The theoretical part defines costs and specify various methods of cost breakdown. The next part deals with break-even point and cost function. The last chapter includes the types of calculations, and finally the summary of the theoretical part. In the practical part, the acquired knowledge from the theoretical part is used. The first chapter of the practical part deals with the introduction of the company and the other chapters focus on the type of cost breakdown and costs according to the volume of production. Furthermore, the thesis deals with the break-even point and calculation. In the last chapter, there are suggestions and recommendations for the company.

Keywords: cost analysis, break-even point, cost breakdown, calculation

Děkuji paní Ing. Elišce Hradilové za pomoc, kterou mi poskytla nejen při psaní této bakalářské práce, ale po celou dobu mého studia vysoké školy.

Dále bych chtěla poděkovat analyzované společnosti za poskytnutí interních zdrojů, které mi umožnili zpracovat tuto bakalářskou práci.

V neposlední řadě děkuji rodině za podporu při studiu, stejně jako Martině Dočekalové za společně strávený čas při učení a psaní bakalářských prací.

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

OBSAH

ÚVOD	10
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE	11
I TEORETICKÁ ČÁST	12
1 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ	13
1.1 PŘÍJMY A VÝDAJE.....	13
1.2 NÁKLADY A VÝNOSY	13
1.3 VÝKAZ ZISKŮ A ZTRÁT	14
2 ZPŮSOB VYJÁDŘENÍ A POJETÍ NÁKLADŮ	16
2.1 FINANČNÍ POJETÍ NÁKLADŮ	16
2.2 MANAŽERSKÉ POJETÍ NÁKLADŮ.....	17
2.2.1 Hodnotové pojetí nákladů.....	17
2.2.2 Ekonomické pojetí nákladů	18
3 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	19
3.1 DRUHOVÉ ČLENĚNÉ NÁKLADŮ	19
3.2 ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	20
3.2.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení.....	20
3.2.2 Náklady jednicové a režijní	20
3.3 KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	21
3.3.1 Přímé a nepřímé náklady	21
3.4 KLASIFIKACE NÁKLADŮ VE VZTAHU K OBJEMU VÝROBY	22
3.4.1 Variabilní náklady.....	22
3.4.2 Fixní náklady	23
3.5 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ Z HLEDISKA POTŘEB ROZHODOVÁNÍ	24
3.5.1 Relevantní a irelevantní náklady.....	24
3.5.2 Oportunitní náklady	25
3.5.3 Náklady vázané k rozhodnutí	25
4 MODELOVÁNÍ NÁKLADŮ	26
4.1 ANALÝZA BODU ZVRATU	26
4.1.1 Bezpečnostní podnikatelská rezerva.....	28
4.2 NÁKLADOVÁ FUNKCE	29
4.2.1 Krátkodobé nákladové funkce	29
4.2.2 Dlouhodobé nákladové funkce	30
4.2.3 Stanovení nákladových funkcí.....	31
5 KALKULACE	32
5.1 STRUKTURA NÁKLADŮ V RÁMCI KALKULACE	32
5.1.1 Klasický kalkulační vzorec	32

5.1.2	Klasifikace metod kalkulací nákladů	34
5.2	METODY KALKULACÍ	35
5.2.1	Prostá kalkulace dělením	35
5.2.2	Kalkulace dělením s poměrovými čísly	35
5.2.3	Přirážková metoda kalkulace	36
5.2.4	Fázová a postupná metoda kalkulace	36
5.2.5	Kalkulace sdružených výkonů	36
5.2.6	Kalkulace variabilních nákladů	37
6	SHRnutí TEORETICKÉ ČÁSTI	38
II	PRAKTICKÁ ČÁST	39
7	PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI	40
7.1	ZÁKLADNÍ ÚDAJE	40
7.1.2	Organizační struktura	40
7.1.3	Vývoj počtu zaměstnanců	41
7.2	VÝROBA	41
7.2.1	Výrobky	41
7.3.1	Majetková struktura	42
7.3.2	Finanční struktura	43
7.3.3	Výsledek hospodaření podniku	44
8	ANALÝZA NÁKLADŮ VYBRANÉ SPOLEČNOSTI	46
8.1	DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	46
8.2	HORIZONTÁLNÍ A VERTIKÁLNÍ ANALÝZA NÁKLADŮ	50
8.2.1	Horizontální analýza	50
8.2.2	Vertikální analýza	52
8.3	ANALÝZA NÁKLADŮ VE VZTAHU K OBJEMU VÝROBY	53
8.3.1	Variabilní náklady společnosti	54
8.3.2	Fixní náklady společnosti	56
9	MODELOVÁNÍ NÁKLADŮ	58
9.1	ANALÝZA BODU ZVRATU	58
9.1.1	Bezpečnostní podnikatelská rezerva	60
9.2	STANOVENÍ NÁKLADOVÉ FUNKCE	61
10	KALKULACE	62
11	SHRnutí ANALÝZY NÁKLADŮ	64
12	NÁVRHY A DOPORUČENÍ	65
	ZÁVĚR	68
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	69
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK	71
	SEZNAM OBRÁZKŮ	72

SEZNAM TABULEK	73
SEZNAM PŘÍLOH	74

ÚVOD

Téměř každá společnost se snaží kromě dobrého jména společnosti a postavení na trhu také maximalizovat své zisky. Pro dosažení zisku je potřeba, aby podnik při jeho činnosti vynaložil určité množství nákladů. Jestliže chce společnost svůj zisk co nejvíce maximalizovat, je možné buď zvýšit cenu produkce, nebo snížit náklady. Pro dosažení zisku je ideální nastavit takové náklady, které firmu nijak neohrozí a stále bude dosahovat žádaného zisku.

Právě náklady a jejich členěním se zabývá tato bakalářská práce, kdy v teoretické části je zaměřena na vysvětlení problematiky nákladů na základě literárních zdrojů. Přesněji je zde vysvětlena definice nákladů a výnosů, kdy náklady jsou dále vysvětleny z finančního a manažerského pojetí. Pro lepší orientaci v nákladech je vhodné jejich členění. Pro finanční účetnictví je vlastní druhové členění nákladů, které podnik většinou využívá pro výkaz zisků a ztrát. Pokud by však chtěl náklady více rozdělit a dále s nimi pracovat, je vhodné přistoupit k širšímu členění, které je bližší manažerskému účetnictví, jako například členění podle závislosti na objemu produkce, tedy na náklady variabilní, které se mění dle velikosti objemu produkce a náklady fixní, jenž jsou neměnné a firma je musí vydat i v případě, že nevyrobí ani jeden kus. Pokud by podnik přistoupil k podrobnějšímu členění, bude lépe využívat nástroje k modelování nákladů, které jsou v práci popsány. Jeden z nich je například bod zvratu, což může společnosti přinést informaci o tom, kolik je potřeba prodat kusů, aby pokryla veškeré náklady. Po tomto bodu budou výnosy tvořit zisk.

Pro to, aby podnik vůbec věděl, za jakou cenu své výrobky na trhu nabídnout, je vhodné využít kalkulaci. Ne vždy podnik dokáže vyrobit výrobek za ideální cenu pro trh, a tak může použít kalkulaci předběžnou. Pokud se však dokáže dostat na přiměřenou cenu, může sestavit kalkulaci, kde spočítá náklady na materiál, mzdy a ostatní přímé náklady. Dále může přičíst určité režie, které pokryjí například skladovací náklady, náklady na přepravu, odpisy a opotřebení majetku a podobně. Stejně tak je důležité vyčíslit požadovaný zisk, aby nebyla firma ve ztrátě.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Hlavním cílem této bakalářské práce je provedení analýzy nákladů ve vybrané společnosti v letech 2017, 2018 a 2019. Veškeré informace budou čerpány z výročních zpráv společnosti a z dat, které budou poskytnuty přímo od vedení analyzované firmy. Díky získaným datům bude provedena analýza nákladů a následné doporučení, které společnosti nabídne efektivnější řízení nákladů a pomoc s jejich případným snížením. Práce je rozdělena do dvou částí, přesněji na teoretickou část a na část praktickou.

V teoretické části budou zpracovány základní informace na základě literárních zdrojů. Veškeré zdroje budou pojednávat o nákladech a jejich řízeních. Hlavními body bude vymezit náklady, přiblížit jejich možné členění a modelování. Konečným bodem budou kalkulace nákladů.

V praktické části se práce zaměří na přiblížení vybrané společnosti. Společnost bude blíže charakterizována a bude provedena analýza nákladů. Jako první proběhne majetková a finanční struktura podniku, kde majetková struktura zobrazí meziroční vývoj aktiv a finanční struktura zobrazí strukturu majetku podniku, díky kterému je jeho majetek financován. Dalším krokem bude klasifikace nákladů podle druhového členění na základě dat z výkazů zisků a ztrát z roků 2017–2019. Druhové členění nákladů se dále využije pro horizontální a vertikální analýzu nákladů. Poslední analýza nákladů bude patřit nákladům ve vztahu k objemu výroby, tedy nákladům variabilním a fixním. V posledním kroku praktické části přijde modelování nákladů, kde bude provedena analýza bodu zvratu a bude stanovena nákladová funkce. Veškerá data budou převedena do tabulek, případně i grafů pro lepší přehlednost.

V úplném závěru praktické části bude nabídnutí návrhů a doporučení pro zlepšení řízení nákladů a k zefektivnění jejich možného využití.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ

Ujasnění základních pojmů je pro začátek této práce klíčové, a to hlavně vysvětlení nákladů a výnosů. Je to z důvodu častého používání pojmů v části teoretické a stejně tak pro část praktickou, kde jsou navíc použity podklady z výkazů zisků a ztrát.

Dále je dobré rozumět pojmu hospodářský výsledek, který tvořen vztahem výnosů a nákladů.

1.1 Příjmy a výdaje

Příjmy

Podle Scholleové (2017) příjmy představují souhrn veškerých přírůstků peněz a peněžních hodnot. Týkají se okamžiku přijetí a znamenají pro podnik zvýšení peněžních hodnot. Z toho vyplývá, že příjmy prezentují úbytky dluhů nebo přírůstky pohledávek. Jeden z příkladů může být příjem peněz na účet od nájemníka za nájem.

Výdaje

Jako výdaj si můžeme představit vydání peněz z našeho oběhu, jelikož při něm dochází k úbytku podnikových finančních prostředků. Výdaj vzniká při okamžiku jeho úhrady. Příkladem může být nákup materiálu, což je pro podnik výdaj. Použití tohoto materiálu k výrobě je pro podnik ale náklad. (Scholleová, 2017)

1.2 Náklady a výnosy

Náklady

Jednoznačně vymezit tento pojem se úplně nedá, jelikož ho každá literatura uvádí trošku jinak a jde o to, jakým pohledem se na náklady díváme. Knápková a Pavelková (2017) ve své knize náklady definují tak, že náklady jsou veškeré peněžní částky, které společnost vynaložila s cílem dosažení výnosů. K zaplacení nákladů ale nemuselo dojít ve stejném období, jako je o nich účtováno. Martinovičová (2019) vysvětluje čtenářům náklady jako příliv a odliv prostředků ve společnosti v daném účetním období. Dále upozorňuje na možné hospodářské finanční i výsledkové dopady. Synek (2011) je zase definuje jako peněžní úbytek podniku, a to nehledně na důvod, za kterým byly využity. Zároveň ale musí vždy souviset s výnosy příslušného období.

Náklady v podniku můžeme podle Hobzových a Schwartzhoffové (2015) rozlišovat na:

- provozní náklady – vznikají z hlavní činnosti podniku, patří sem například spotřeba materiálu,
- finanční náklady – vznikají při finančních operacích uskutečněných podnikem, například placené úroky bance,
- mimořádné náklady – manka, náhrady škod.

Nákladem může být spotřeba materiálu, spotřeba energie, nájemné, nebo mzdy zaměstnanců.

Výnosy

Dále také podle jejich knihy Finanční analýza, 3., kompletně aktualizované vydání (Knápková, Pavelková, 2017), definují výnosy jako veškeré peněžní částky, kterých podnik dosáhl svou činností za příslušné období. V tomto období ale nemuselo dojít k jejich inkasu. Jako příklad můžeme uvést tržby za zboží nebo uznanou částku z pojistného plnění. Díky výnosům v podniku dochází k zvýšení kapitálu a zároveň ke zvýšení ekonomického prospěchu. Zvýšení ekonomického prospěchu je způsobeno buď růstem hodnoty majetku, nebo úbytkem závazků. (Kocmanová, 2013; Knápková, Pavelková, 2017)

Výnosy v podniku můžeme rozlišovat podobně, jako náklady, a to:

- provozní výnosy – například tržby za prodané zboží,
- finanční výnosy – vznikají například z účasti nebo podílu na firmách, z finančních investic,
- mimořádné výnosy – například příjmy z pojištění. (Hobza a kol., 2015)

1.3 Výkaz zisků a ztrát

Čechová (2011) popisuje, že až na pár výjimek, kdy je organizace založena z jiného důvodu, než za účelem zisku (většinou neziskové organizace), se právě většina organizací snaží zisků dosahovat, jinak by důvod provozování neměl smysl. To, zda organizace vytváří zisk, nebo je ve ztrátě nám dává informace výkaz zisků a ztrát, který je součástí účetní uzávěrky. Dále se z tohoto výkazu můžeme dozvědět, z jakého důvodu máme zisk nebo ztrátu, přesněji kde je zisk, nebo ztráta, vytvářen. Zisk či ztráta se označuje jako hospodářský výsledek.

VZZ je rozdělen do tří částí:

- finanční,
- provozní. (Šteker a Otrusinová, 2016)

1.4 Výsledek hospodaření

Výsledek hospodaření tvoří rozdíl mezi výnosy a náklady. Knápková s Pavelkovou (2017) nabízí čtenářům vysvětlení výsledku hospodaření z minulých let jako část zbytku, kterou podnik nepoužil jako výplatu podílu na zisku a ani do fondů, takže se převádí do dalšího období. Také vysvětlují výsledek hospodaření za běžné účetní období, který představuje zisk, kterého se podniku podařilo v daném období docílit. Tento zisk je už zdaněný, ale ještě nebyl rozdělený.

Výsledek hospodaření může být kladný a tedy ziskový, nebo záporný.

- $\text{Výnosy} > \text{náklady} = \text{podnik je ziskový, HV je kladný};$
- $\text{Výnosy} < \text{náklady} = \text{podnik je ztrátový, HV je záporný. (Knápková, Pavelková, 2017)}$

2 ZPŮSOB VYJÁDŘENÍ A POJETÍ NÁKLADŮ

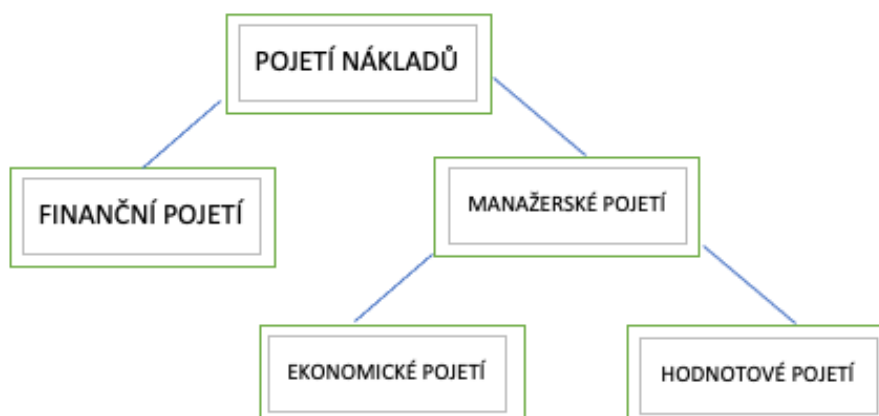
Synek (2011) i Popesko s Papadaki (2016) používají dvojí pojetí nákladů:

- z pohledu finančního účetnictví – určeno pro externí uživatele,
- z pohledu manažerské účetnictví – využíváno pro manažery k lepšímu řízení podniku.

Dále je podle Synka (2011) vždy nutné odlišit náklady od výdajů – ty představují peněžní úbytek podniku bez ohledu na jejich využití. Náklady také musí vždy souviset s výnosy příslušného období – je však ale důležité, aby byla ve vykazovaném období zajištěna věcná a časová shoda. (Knápková, Pavelková, 2017)

Papadaki s Popeskem (2016) dále rozlišují manažerské pojetí na:

- ekonomické pojetí,
- hodnotové pojetí.



Obr. 1 — Vztah jednotlivých přístupů k pojetí nákladů. (Popesko a Papadaki, 2016)

2.1 Finanční pojetí nákladů

Král spolu s kolektivem ve své knize (2018) uvádí, že ve finančním účetnictví se nejčastěji používá právě finanční pojetí. Podle některých dalších autorů není toto pojetí vhodné pro manažery k řízení nebo rozhodování, jelikož nemusí zobrazovat reálné podnikatelské podmínky.

Ve většině literatur se autoři shodují na této definici: Finanční pojetí nákladů je založeno na aplikaci peněžní formy koloběhu prostředků. Náklady jsou tedy chápány jako peníze investované na vykonání dané aktivity, která zajistí náhradu peněz v jejich původní výši.

Teprve přebytek znamená pro podnik zisk. Předpokládá se zde ocenění ve skutečných pořizovacích cenách. (Král a kol., 2018)

Popesko a Papadaki v jejich knize (2016) vysvětluje, že je toto pojetí nákladů založeno na vnímání nákladů jako snížení ekonomického prospěchu. To se následně projeví buď úbytkem aktiv, nebo zvýšením dluhů, což v daném období povede ke snížení vlastního kapitálu.

2.2 Manažerské pojetí nákladů

Manažerské pojetí nákladů zachází s ekonomickými (neboli skutečnými či relevantními) náklady, a navíc také zahrnují náklady oportunitní (alternativní). Jak bylo zmíněno výše, manažerské pojetí nákladů můžeme dále rozčlenit na hodnotové pojetí nákladů a ekonomické pojetí nákladů. Hodnotové pojetí podniku slouží k poskytování informací, které jsou potřebné k řízení a ke kontrole právě probíhajících procesů, zatímco v ekonomickém pojetí mají náklady fiktivní charakter a jsou zde zobrazovány pouze náklady oportunitní. (Popesko a Papadaki, 2016; Taušl Procházková a kol., 2018)

2.2.1 Hodnotové pojetí nákladů

Ačkoli spousta autorů nenabízí majitelům její knihy rozdělení na finanční a manažerské pojetí nákladů jako Popesko s Papadaki (2016) a Synek (2011), kteří je dále dělí, nabízí jim však porovnání hodnotového pojetí nákladů s finančním. Vyzdvihuje změny, jenž se týkají oceňování a zahrnutí nákladů. V hodnotovém pojetí se oceňuje reprodukční pořizovací cenou a dále zahrnuje náklady, které nemají skutečný ekvivalent výdaje peněz. Spolu s dalšími autory je označují za kalkulační náklady.

Hlavním smyslem hodnotového pojetí je skýtat informace pro manažery a usnadnit jim tak řízení podniku. Zároveň jim může pomoci kontrolovat reálný průběh právě běžících procesů. (Král a kol., 2018)

Hodnotové pojetí se podle Synka (2011) odlišuje od finančního pojetí v několika bodech:

- již spotřebované zdroje se neoceňují historickými náklady pořízení, ale reprodukční pořizovací cenou,
- zahrnuje i náklady neobsahující ekvivalent výdaje peněz.

2.2.2 Ekonomické pojetí nákladů

Toto pojetí je často nazýváno jako náklady oportunitní. Podle Popeska a Papadaki (2016) jsou náklady v ekonomickém pojetí chápány jako hodnota, které podnik může dosáhnout při nejefektivnějším využití zdrojů anebo představují maximální ušlý efekt. Ten vznik z důvodu použití zdrojů, kterých má podnik omezené množství, na danou alternativu. Další definice tohoto pojetí je, že jsou pro společnost maximálně možným ušlým efektem, což bylo způsobeno výběrem jiné alternativy. Výnosy, které plynou z vybrané alternativy musí pokrýt nejen reálné náklady, ale také ušlý efekt.

Podle Krále a jeho kolektivu (2018) slouží ekonomické pojetí nákladů jak k zajištění odpovídajících informací k reálným procesům, tak pro potřeby rozhodování za účelem výběru optimálních budoucích variant.

3 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ

Řízení nákladů je jedna z hlavních činností podniku při výrobě. Důležité je ale prvně náklady rozčlenit do určitých skupin. Díky tomu ví, kam přesně daný náklad přiřadit. Je plno způsobů, jak členění nákladů provést. Při členění nákladů ale podnik musí vzít na vědomí fakt, že třídění nákladů musí být způsobeno účelovou potřebou – vztahem k řešení určitých otázek a rozhodnutí. (Popesko a Papadaki, 2016)

3.1 Druhovému členění nákladů

Druhovému členění nákladů je jedno z nejčastěji používaných členění nákladů. Vychází z klasifikace nákladů tak, jak je prováděna v rámci finančního účetnictví. To je důvod, proč toto členění můžeme nalézt ve výkazu zisků a ztrát podniku. Zobrazuje nám spotřebované druhy, které slouží podniku k transformaci. Zkráceně by se dalo říct, že nám toto členění zobrazuje, co bylo spotřebováno. (Popesko a Papadaki, 2016; Vochozka a kol., 2012)

Druhovému členění nákladů má tři hlavní kritéria. Z hlediska zobrazení v podniku jsou tyto náklady prvotní, jelikož se předmětem zobrazení stávají ihned při vstupu do podniku. Dále to jsou náklady externí, protože jejich vznik je zapříčiněn spotřebou prací, služeb či výrobků. A jako poslední jsou to náklady jednoduché, jelikož z pohledu podnikového řízení není možné tyto náklady dále rozdělit na jednodušší složky. (Král a kol., 2018; Martinovičová, 2019)

Vochozka a kol. (2012) se spolu s Králem (2018) společně vesměs shodují na těchto základních nákladových druzích:

- spotřeba materiálu,
- spotřeba energie,
- spotřeba a využití externích prací a služeb,
- osobní náklady (mzdy, sociální náklady...),
- odpisy dlouhodobě využívaných aktiv,
- finanční náklady.

3.2 Účelové členění nákladů

Dalším možným členěním nákladů je účelové členění. To nám podává informace o tom, za jakým účelem byly náklady vynaloženy. Vančurová (2014) poukazuje na vztah nákladu k výkonu, který zobrazuje účelovost, za kterou byl náklad vynaložen. (Vančurová, 2014)

Společnost chce tedy znát, zda jistý náklad přímo použila k výrobě konkrétního výrobku či nikoli. Účelové náklady můžeme dále členit na:

- náklady technologické,
- náklady na obsluhu a řízení. (Popesko a Papadaki, 2016)

3.2.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení

Pokud chceme podrobněji rozčlenit účelové náklady, použijeme členění na náklady technologické a na náklady na obsluhu a řízení. Rozčlenění závisí na skutečnosti, jestli daný náklad má nějakou spojitost se zajištěním rámcových podmínek činnosti, nebo je to náklad, který byl vynaložený při vlastním vytvoření výkonu. (Fibírová, 2015)

Podle Krále a jeho kolektivu (2018) můžeme z hlediska hospodárnosti účelové náklady ještě rozčlenit podle jejich vztahu k vykonávané aktivitě, činnosti či operaci do dvou základních skupin:

- náklady technologické, kde jsou náklady vzniklé „technologii“ konkrétní činnosti. Příkladem může být třeba spotřeba kůže, která byla vynaložena na konkrétní zakázku v obuvnictví,
- náklady na obsluhu a řízení, kam patří náklady vynaložené za účelem vytvoření a zajištění podmínek k plynulému chodu dané činnosti. Vhodným příkladem je náklad na osvětlení v obuvnictví, případně osobní náklady směnového mistra. (Král a kol., 2018)

3.2.2 Náklady jednicové a režijní

Režijními náklady jsou chápány ty náklady, které nelze přiřadit pouze k jednomu danému výkonu, jelikož zastřešují průběh výroby v širších souvislostech, a tudíž nelze lehce přiřadit jejich vztah ke konkrétní jednotce výkonu. Tyto náklady jsou společné pro vícero výkonů zároveň. Pro přiřazení těchto nákladů musí podnik zvolit daný klíč, podle kterého režijní náklady rozvrhne a přiřadí mezi všechny výrobky. (Fibírová a kol., 2015; Vochozka a kol., 2012)

Příkladem může být tedy takový náklad, který se nedá přímo rozpočítat ke konkrétnímu výkonu:

- pronájem výrobní haly,
- mzdy manažerů,
- náklady na e-shop k výrobkům. (Popesko a Papadaki, 2016)

Dle Popeska a Papadaki (2016) jsou náklady jednicové částí technologických nákladů, které nesouvisí s technologickým nákladem v širších souvislostech, ale souvisí přímo s jednotkou prováděného výkonu. To může být u výrobního podniku například výrobek.

Jako příklad si můžeme uvést:

- náklady na spotřebovaný materiál,
- mzdy výrobních dělníků. (Čechová, 2011)

3.3 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nákladů přináší podniku informace, na co byly dané náklady využity. Toto členění nabízí zjištění rentability (ziskovosti) jednotlivých výrobků, a díky tomu vhodně naplánovat výrobu, jelikož každý výrobek přispívá k zisku podniku jiným poměrem. Dále toto členění obsahuje podklady pro rozhodnutí manažera, zda část výrobku vyrobit, či koupit atd. Kalkulačním členěním nákladů také dokážeme určit výkon na kalkulační jednici. (Synek, 2011)

Podle způsobu přiřazení nákladů na kalkulační jednici rozeznáváme náklady na přímé a nepřímé.

3.3.1 Přímé a nepřímé náklady

Přímé náklady souvisí s konkrétním druhem výkonu. Díky tomu je můžeme přímo přiřadit k jednotlivému výkonu. V těchto nákladech jsou většinou zahrnuty náklady technologické. (Čechová, 2011)

Příkladem může být:

- mzdové náklady výrobních dělníků,
- náklady na jednicový materiál,
- náklady na obal,
- odpisy jednoúčelového stroje. (Popesko a Papadaki, 2016)

Nepřímé náklady jsou náklady, které se nevážou k jednomu druhu výkonu a nelze je tak přiřadit k danému výkonu. Starají se o průběh dění v podniku. Podle Druryho (2015) nemůžeme nepřímé náklady vztáhnout k určité aktivitě, jelikož vazba mezi nákladem a objektem neexistuje, nebo vazbu nejsme schopni v rámci účetní evidence nákladů identifikovat. (Drury, 2015; Popesko a Papadaki, 2016)

Příkladem nepřímých nákladů může být:

- odpisy strojů,
- pronájem výrobní haly,
- mzdy údržbářů, manažerů, personalistů,
- náklady na informační systém podniku. (Popesko a Papadaki, 2016)

3.4 Klasifikace nákladů ve vztahu k objemu výroby

Členění nákladů podle jejich vztahu k objemu výroby začalo být využíváno až ve 20. letech 20. století. V literaturách je toto období považováno za „přerod“ z nákladového účetnictví na účetnictví manažerské. Poprvé tedy začalo účetnictví poskytovat informace o budoucích variantách vývoje. (Král a kol., 2018; Vochozka a Mulač, 2012)

Základem tohoto členění jsou dvě hlavní skupiny:

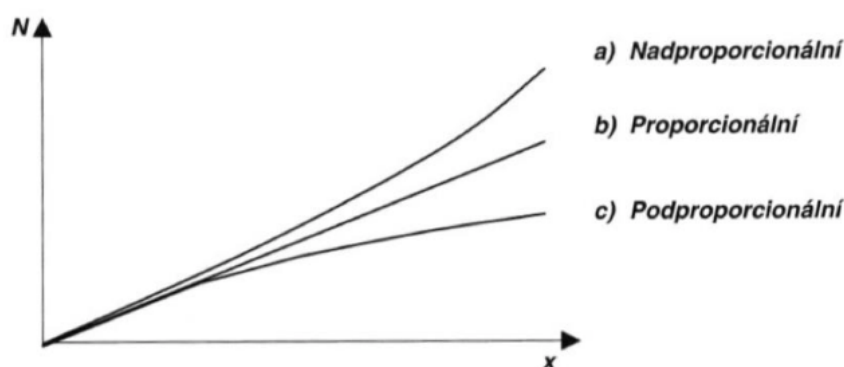
- variabilní náklady,
- fixní náklady.

3.4.1 Variabilní náklady

Variabilní náklady, často v praxi označovány jako VC, můžeme definovat jako typ nákladů, které se mění s objemem produkce. Bude-li produkce stoupat, budou stoupat i celkové variabilní náklady. Jestliže bude objem produkce klesat, budou celkové variabilní náklady klesat také. Typickým příkladem, na kterém se shoduje většina autorů, je spotřeba materiálu, spotřeba energie, nebo mzdy dělníků.

Hansen nákladové chování popisuje jako změnu nákladů, když se změní hladina vstupů. Pokud se náklad při vstupu nezmění, jedná se o náklad fixní. Pokud se ale jedná o variabilní náklady, tak se mění v závislosti na změně výkonu. (Hansen a kol., 2011)

Popesko s Papadaki (2016) zachází do větší hloubky a uvádí, že proporcionální náklady jsou nejdůležitější součástí variabilních nákladů, jelikož výše těchto nákladů se mění přímo úměrně s úrovní aktivity. Pokud se podíváme na jednotkové variabilní náklady, zjistíme, jsou konstantního charakteru. Oproti tomu celkové proporcionální variabilní náklady jsou charakteru lineárního. Pokud náklady rostou rychleji nebo pomaleji, než nám roste objem produkce, označujeme tento stav jako nadproporcionální variabilní náklady. Příkladem může být, že se při zvýšení produkce zavedou noční a víkendové směny, a tedy se zvýší mzdový tarif dělníkům. Jestliže ale náklady podniku rostou pomaleji než objem produkce, mluvíme o podproporcionálních nákladech. Zde může být příkladem nákup velkého množství materiálu, kdy nám dodavatel poskytne množstevní slevu. (Popesko a Papadaki, 2016; Lazar, 2012)



Obr. 2 – Průběh celkových variabilních nákladů (Kráal a kol., 2018)

3.4.2 Fixní náklady

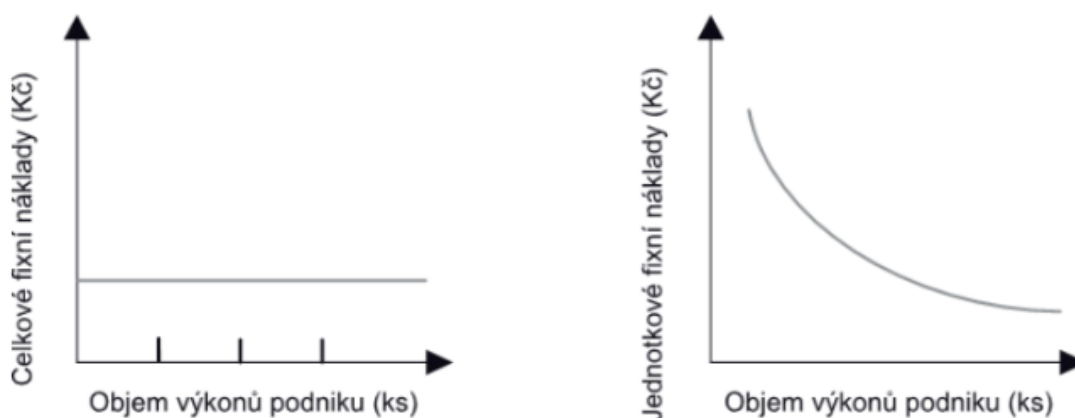
Fixní náklady, v praxi označovány jako FN, jsou náklady, které jsou neměnné při určitém objemu produkce společnosti. Příkladem fixních nákladů může být například nájemné, odpisy stroje, nebo mzdy obchodních manažerů. Pokud se tyto náklady zvyšují, zvýší se skokově. Většinou je to zapříčiněno právě navýšením produkce o takovou část, při které musíme zainvestovat do dalších zařízení, případně zaměstnat další zaměstnance. Příklad může být zvýšení nájemného, jelikož musíme pronajmout větší sklad.

Hlavním znakem fixních nákladů je, že i přes neměnnost celkových fixních nákladů při určitém objemu produkce mohou fixní náklady na jednotku produkce s růstem objemu výkonu podniku klesat. (Popesko a Papadaki, 2016)

Celkové fixní náklady můžeme dále rozčlenit na využití fixní náklady a na volné fixní náklady. Využití fixní náklady zobrazují skutečně využitou kapacitu, zatímco volní fixní náklady odpovídají části nevyužití kapacity. Tento ukazatel slouží pro informaci

o potenciální možnosti relativní úspory nákladů. Vyplývá z něj, že každý další uskutečněný objem výkonů nebude potřebovat žádné dodatečné zvýšení fixních nákladů. Z tohoto důvodu se tedy přemění celá relativní úspora v zisk. (Lazar, 2012)

Pokud by podnik vyráběl 0 kusů, bude stále platit plnou částku fixních nákladů, jelikož se do naplnění plného vytížení nemění. To je důvod, proč může být křivka fixních nákladů znázorněna jako rovnoběžka. (Lazar, 2012)



Obr. 3 – Fixní náklady (Popesko a Papadaki, 2016)

3.5 Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování

Pro toto členění je charakteristické, že vychází z odhadovaných nákladů, nikoli z reálných hodnot. Náklady, které se vážou k objemu výroby stojí na rozhraní těchto nákladů, jelikož nás informují o budoucích variantách, i přes to, že kalkulují s již vynaloženými náklady. Vzhledem k tomu, že se toto členění obrací na budoucnost, je nutné, aby bylo prováděno jen ve vztahu k budoucí operaci. (Kráal a kol., 2018)

3.5.1 Relevantní a irelevantní náklady

Relevantní náklady jsou náklady, které mohou být ovlivněny naším rozhodnutím, jelikož se mění spolu s naší vybranou variantou rozhodnutí. Irelevantní náklady jsou naopak náklady, jejichž výše nemůže být ovlivněna naším rozhodnutím a výběr jiné alternativy jejich výši neovlivní. (Kráal a kol., 2018)

3.5.2 Oportunitní náklady

Oportunitní náklady, v některých literaturách uváděny jako náklady obětované příležitosti, mají pouze fiktivní charakter. Dají se popsat jako nejvyšší možná částka, kterou by podnik mohl získat v případě výběru jiné alternativy. (Král a kol., 2018)

U těchto nákladů dochází také ke členění nákladů na explicitní náklady, což jsou skutečně vynaložené náklady a můžeme o nich účtovat a na náklady implicitní, které podnik neviduje do účetního systému a nelze měřit jejich úbytek v aktivech, ale při analýze nákladů z manažerského hlediska je potřeba je brát v potaz. Patří sem právě třeba náklady oportunitní. (Popesko a Papadaki, 2016). Drury (2015) je vidí jako náklady měřící buď ztracenou nebo obětovanou příležitost.

3.5.3 Náklady vázané k rozhodnutí

Náklady vázané k rozhodnutí se vymezují jako náklady, které na základě současných rozhodnutí vzniknou v budoucnosti. Synek (2011) ve své knize Manažerská ekonomika uvádí, že jejich vznik je spojený s vývojem a technologií výrobku, což má následně vliv na budoucí úroveň nákladů při jejich výrobě.

4 MODELOVÁNÍ NÁKLADŮ

Na náklady podniku má vliv spousta činitelů, jejichž působení není možné zachytit. Proto se vytváří nákladové modely. Slouží k odhadnutí budoucích nákladů podle objemu výroby a pomáhají tak flexibilně reagovat na změny v procesu. Nabízí také podklad pro kalkulaci podnikových výkonů. (Popesko a Papadaki, 2016)

V níže uvedených kapitolách jsou vysvětleny nejčastěji využívané nástroje pro modelování nákladů, tedy analýza bodu zvratu, provozní páka a nákladová funkce.

4.1 Analýza bodu zvratu

Podle Hobzy a jeho kolektivu (2015) je touto analýzou zkoumáno, jakou má podnik rovnováhu mezi náklady a výnosy. Jako rovnovážný nebo kritický bod označují autoři bod, ve kterém dochází k rovnováze nákladů a výnosů.

Popesko spolu s Papadaki (2016) bod zvratu v jejich knize popisují daleko více. Hlavní myšlenka je ale podobná – bod zvratu podle nich představuje, kolik výkonů musí podnik zajistit, aby došlo k úhradě jeho fixních a variabilních nákladů. Martinovičová (2019) potvrzuje jejich definici, a to že v bodu zvratu jsou pokryty jak fixní, tak variabilní náklady. Je totiž podle něj díky krycímu příspěvku zaručeno pokrytí veškerých variabilních nákladů v ceně za kus. K pokrytí fixních nákladů i podle dalších autorů pak slouží zbývající část.

Autoři se tedy shodli, že v bodu zvratu jde o objem produkce, při jehož dosažení pokrývají výrobky pouze náklady a od kterého již začaly přispívat k vytváření zisku. Když od ceny odečteme jednotkové variabilní náklady, vyjde nám částka, která podniku zůstane po tom, co výrobek zrealizuje a prodá. Jako první z této částky bude podnik hradit jeho variabilní náklady a až poté, co budou tímto zůstatkem uhrazeny náklady fixní, začne tento zůstatek přispívat do zisku. (Popesko a Papadaki, 2016; Taušl Procházková a kol., 2018)

Výpočet bod zvratu ($q(BZ)$) je následující. Fixní náklady (FN) podělíme rozdílem mezi cenou výrobku za jeden kus a variabilními náklady za jednotku. (Taušl Procházková a kol., 2018)

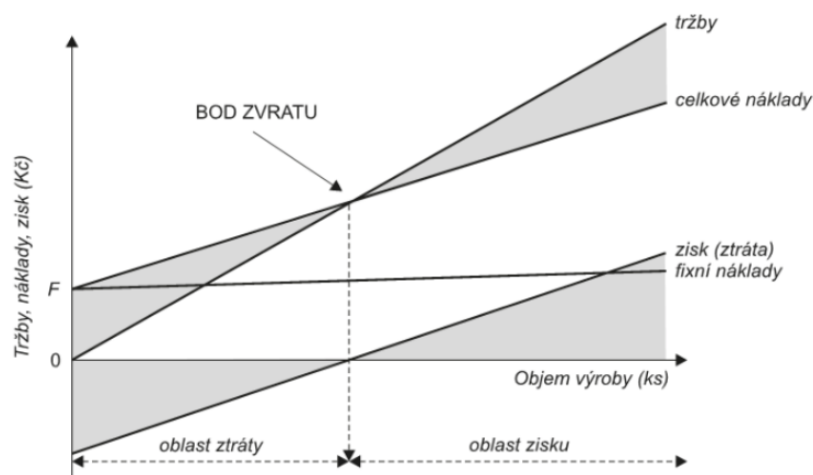
$$q_{BZ} = \frac{FN}{p - b}$$

Kde:

FN fixní náklady

p prodejní cena výrobku

b variabilní náklady na jeden kus výrobku



Obr. 4 – Bod zvratu. (Taušl Procházková a kol., 2018)

Po odečtení jednotkových variabilních nákladů (b) od ceny za kus (p) získáme příspěvek na úhradu (u), který se také označuje jako krycí příspěvek, případně jako marže. (Taušl Procházková a kol., 2018)

$$u = p - b$$

Kde:

u jednotkový krycí příspěvek

p jednotková cena

b jednotkový variabilní náklad

Cílem všech podniků je dosahovat co nejvyššího zisku. Proto nestačí, aby dosahovali pouze bodu zvratu, ale snaží se docílit takového objemu produkce, který jim přinese i určitý zisk. Pokud společnost ví, jaké výše zisku chtějí dosáhnout, za pomoci následujícího vzorce zjistí, jaké množství výkonů je potřeba vyprodukovat. Tuto pomyslnou částku zisku označíme Z_{\min} . (Martinovičová, 2019)

K výpočtu tohoto bodu zvratu s určitým ziskem použijeme stejný vzorec, jako při výpočtu bodu zvratu, jen k fixním nákladům přičteme požadovaný zisk. Dále to opět podělíme cenou výrobku za kus (p), od něhož odečteme variabilní náklady na výrobek. (Taušl Procházková a kol., 2018)

$$q_{BZ} = \frac{FN + Z}{p - b}$$

Může se stát, že nebudeme znát variabilní náklady na jeden kus, ale pouze variabilní náklady na celý objem produkce. V tomto případě použijeme výpočet bodu zvratu přes haléřový ukazatel. Haléřový ukazatel zjistíme tak, že celkové variabilní náklady podělíme tržbou (Q). (Scholleová, 2017)

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

Po získání výsledku haléřového ukazatele, který nám v procentech vyjadřuje krycí příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku. Bod zvratu tedy vypočteme jako fixní náklady, které podělíme 1-haléřový ukazatel (h). (Scholleová, 2017)

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

4.1.1 Bezpečnostní podnikatelská rezerva

Bezpečnostní podnikatelská rezerva podniku udává, o kolik se mohou ještě snížit jeho výnosy, než se dostane k bodu zvratu. Vypočítá se jako rozdíl mezi celkovými výnosy a celkovými výnosy v bodu zvratu. (Synek, 2011)

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

Pokud bychom chtěli tento vztah vyjádřit v procentech, je možné použít k výpočtu bezpečnostní koeficient. Jeho výpočet je podíl mezi bezpečnostní podnikatelskou rezervou a celkovými výnosy a tento výsledek je vynásobený stem. (Scholleová, 2017)

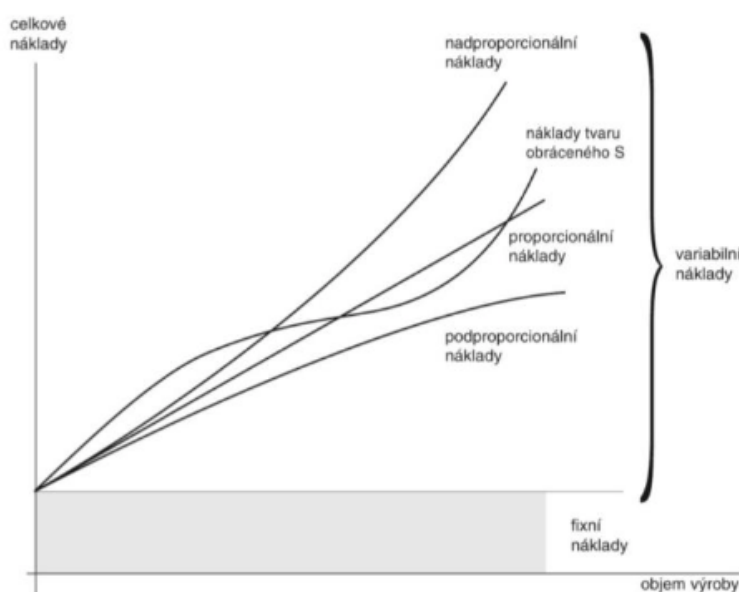
4.2 Nákladová funkce

Nákladová funkce slouží k vyjádření vztahu mezi náklady a výstupy podniku. Proporcionální náklady jsou takové náklady, které se vyvíjí vzhledem k objemu lineárně. Nadproporcionální náklady jsou zase ty, které rostou rychleji, než objem výroby a pokud náklady rostou pomaleji než výroba, nazýváme je náklady podproporcionální. Při zkombinování výše uvedených možností vzniká nákladová funkce ve tvaru obráceného S, jelikož z počátku roste a následně klesá. (Martinovičová a kol., 2019)

4.2.1 Krátkodobé nákladové funkce

Krátkodobé nákladové funkce vyznačují průběh nákladů v krátkém období. V tomto období jdou většinou měnit jenom některé výrobní činitele – například množství vynaložené práce a spotřebu surovin, ale ostatní nelze změnit (budovy, stroje, atd). Vybudovaná výrobní kapacita je tedy pro objem výroby limitující. Fixní náklady jsou vyvolávány fixními výrobními činiteli a variabilní náklady jsou vyvolávány proměnnými výrobními činiteli. (Martinovičová 2019; Synek 2011)

Použití krátkodobé nákladové funkce můžeme využít třeba při analýze bodu zvratu, nebo při optimalizaci objemu výroby. Novák (2018) ještě dodává, že je možné tuto funkci využít pro určení cenové strategie, aby podnik mohl dosáhnout žádané marže.

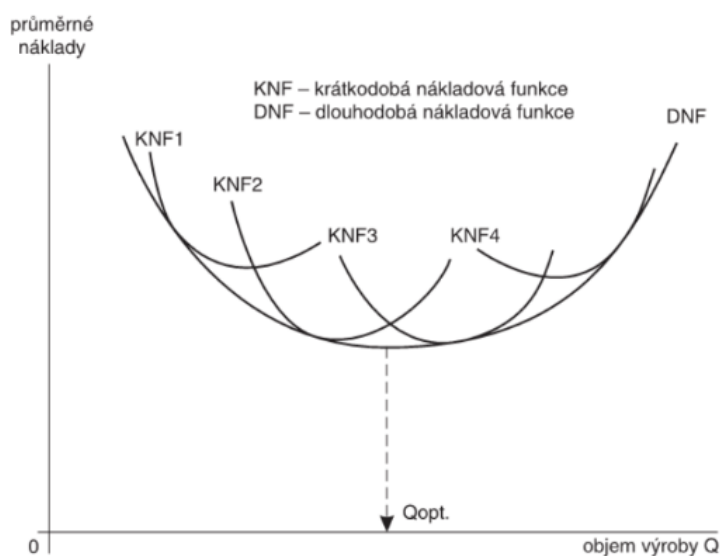


Obr. 5 – Průběh celkových nákladů (Synek, 2011)

4.2.2 Dlouhodobé nákladové funkce

Dlouhodobá nákladová funkce charakterizuje průběh nákladů v delším období. V dlouhodobé nákladové funkci to znamená, že lze změnit veškeré výrobní činitele – například změnit technologii, nebo vybrat novou budovu k výrobě. Vzhledem k tomu, že dlouhodobá nákladová funkce nezahrnuje fixní náklady, pracuje pouze s náklady marginálními a průměrnými. (Martinovičová a kol., 2019)

Dlouhodobá nákladová funkce je složena z několika částí krátkodobé nákladové funkce, které vyjadřují průběh nákladů pro jistou velikost objemu výroby. Zámečník, Tučková a Hromková (2009, s. 35-36) uvádí: „V důsledku ekonomie plynoucí ze zvětšování objemu výroby (v důsledku specializace práce i zařízení, nákupu ve velkém apod.), dlouhodobá nákladová funkce z počátku klesá; v jejím nejnižším bodě je dosaženo minimálních průměrných nákladů a nejvyšší efektivity výroby. Od tohoto bodu však začne růst v důsledku obtížné koordinace řízení, nadměrného počtu řídicích pracovníků apod. S růstem průměrných nákladů roste i neefektivnost výroby!“



Obr. 6 – U - tvar dlouhodobé nákladové funkce (Synek, 2011)

4.2.3 Stanovení nákladových funkcí

Stanovit parametry pro nákladovou funkci můžeme podle Synka (2011) pomocí vícero metod:

- **Klasifikační analýza** – při této metodě je důležité rozdělení nákladů na variabilní a fixní. Po rozdělení přichází další fáze, kdy sečteme veškeré variabilní a veškeré fixní náklady. Abychom získali jednotkové variabilní náklady (vn), podělíme celkové variabilní náklady objemem produkce (Q). (Scholleová, 2017)

$$N = FN + vn * Q$$

- **Metoda dvou období** – kde podle Synka (2011) dochází spíše k odhadu, jelikož se zde porovnává doporučený výběr období (většinou měsíce), kdy byl nejmenší a největší objem výkonu. Neměly by se zde započítávat období, které vybočuje z klasického vývoje (např. třítydenní odstávka linky). V tomto případě Synek doporučuje kombinaci s grafickou metodou.
- **Grafická metoda** – hlavní výhodou je, že napomáhá odhalit podniku extrémní hodnoty. Nákladová funkce se odvozuje z bodového diagramu. Na ose X jsou zaznamenávány hodnoty celkového objemu výroby (Q), zatímco na ose Y jsou hodnoty celkových nákladů. (Synek, 2011; Scholleová, 2017)
- **Regresní a korelační analýza** – jedná se o nejspolehlivější a nejpřesnější metodu pro určení odhadu nákladů. Pomocí této metody je možné stanovit i nelineární nákladové funkce. Při analýze se využívá matematicko-statistických metod, s jejichž pomocí je možné vymezit vzájemnou souvislost mezi objemem produkce a výší nákladů. Korelace vyjadřuje vzájemnou souvislost zkoumaných jevů, kdežto regrese stanovuje formu závislostí. Synek (2011) tvrdí, že jsme při zkoumání postaveni do situací, kdy musíme určit vzájemné souvislosti zkoumaných jevů. (Kocmanová, 2013; Synek, 2011)

5 KALKULACE

Kalkulace neodmyslitelně patří k manažerskému účetnictví. Jejím hlavním úkolem je přiřazování nákladů na jednu kalkulační jednici. Udává podniku, jaké náklady byly vynaloženy na vznik výrobku, aktivity nebo činnosti. Pod pojmem kalkulační jednice se rozumí základní jednotka daného výkonu (kg, ks, hod...), na kterou se zjišťují náklady. Kalkulaci můžeme v základu rozdělit na předběžnou a výslednou. Obě kalkulace nabízí informace pro tvorbu ceny kalkulační jednice.

- **Předběžná kalkulace** – sestavuje se před zahájením výroby, vychází z minulých zkušeností, z rozpočtů a z odhadů, z norem spotřeby. Předběžná kalkulace je sestavována z důvodů zjišťování, zda se výrobek vyplatí vyrábět a jaké budou přibližné náklady na danou činnost. Často je používána k cenové nabídce zákazníkovi (například k předběžné kalkulaci rekonstrukce domu). (Král a kol., 2018)
- **Výsledná kalkulace** – slouží ke kontrole hospodárnosti, a proto se sestavuje až po ukončení výroby, jelikož zobrazuje skutečně vynaložené náklady během výkonu. Podklady pro tuto kalkulaci získáme z vnitropodnikového účetnictví firmy a z evidentních materiálů z výroby. (Král a kol., 2018)

5.1 Struktura nákladů v rámci kalkulace

Struktura nákladů v rámci kalkulace se řeší pomocí tzv. kalkulačním vzorcem. Popesko s Papadaki (2016) definují kalkulační vzorec jako soupis jednotlivých druhů nákladů, který by měl být doplněn také o způsob kvantifikace těchto nákladů ve vztahu ke kalkulovanému výkonu. Lazar (2012) vidí v kalkulačním vzorci vžitou formu, prostřednictvím které se kalkulace prezentuje uživatelům.

5.1.1 Klasický kalkulační vzorec

Každý podnik využívá pro kalkulaci individuální kalkulační vzorec, který se však řídí obecnými zásadami pro členění nákladů. Pro jeho použití je důležitá správná klasifikace vstupních dat, což je základním úkolem pro správné použití kalkulačního vzorce. (Král a kol, 2018; Lazar 2012)

Autor Braggs (2011) se v jeho knize snaží popsat, jak je pro používání typového kalkulačního vzorce v podniku je nutné, aby účetní oddělení zvládalo pracovat s předem určenými náklady a až pak by vypočítávali odchylky od těchto standardů.

Všeobecný kalkulační vzorec zahrnuje:

1. přímý materiál
2. přímé mzdy
3. ostatní přímé náklady
4. výrobní neboli provozní režie

vlastní náklady výroby
5. správní režie

vlastní náklady výkonu
6. odbytové náklady

úplné vlastní náklady výkonu
7. zisk, případně ztráta

8. cena výrobku

Obr. 7 – Všeobecný kalkulační vzorec (Čechová, 2011)

Pro přiblížení a větší představu si můžeme uvést, co každá položka může obsahovat. Zlámal a Bellová (2011) popisují v podstatě to, co Hobzovi s Schwartzhoffovou (2015) v jejich knize: Přímý materiál zahrnuje spotřebu materiálu nebo surovin, polotovarů a služeb. Přímé mzdy obsahují mzdy, které přímo souvisí s daným výkonem podniku. Ostatní přímé náklady jsou tvořeny z nákladů, které nezařadíme do přímého materiálu a přímé mzdy, ale pořád ho můžeme rozpočítat na kalkulační jednici, například odpis výrobního stroje. Do provozní (výrobní) režie se zahrnují náklady související s řízením a obsluhou podniku. Do správní režie započítáme náklady, které jsou úzce spojeny s řízením a správou podniku. Odbytové náklady tvoří náklady z odbytové režie, jako například náklady na obaly a náklady na propagaci. (Popesko a Papadaki, 2016; Hobza a kol., 2015) Pokud k úplným vlastním nákladům výkonu přičteme požadovaný zisk, dostaneme konečnou cenu za výrobek.

Položky kalkulačního vzorce se tedy rozdělují na dvě skupiny:

- přímé náklady – náklady, které přímo souvisí s daným výkonem,
- nepřímé náklady – náklady, které se týkají vícero výkonů. Pro použití na kalkulační jednici je nutno je rozvrhnout. (Synek, 2011)

Popesko a Papadaki (2016) ve své knize uvádí, že nejdůležitějším bodem v typovém kalkulačním vzorci je alokace režijních (nepřímých) nákladů. Alokace může být ve třech vrstvách, kdy v první přičteme k přímým nákladům výrobní režii. V druhé vrstvě přičteme k nákladům výkonu správní režie a v poslední fázi přiřadíme náklady odbytu a ziskovou přírážku.

5.1.2 Klasifikace metod kalkulací nákladů

Ve většině literárních zdrojích je uvedeno základní dělení kalkulací na kalkulaci absorpční a kalkulaci neabsorpční. Tyto kalkulace se liší v rozsahu přidělovaných nákladů na objekt alokace. Neabsorpční kalkulace vznikla v závislosti na odhalení nedostatků absorpční kalkulace a snaží se vyhnout nepřesnostem vznikajících při přiřazování fixních nákladů k výkonu pomocí klíčů, které pro toto rozvržení nejsou vhodné. Ostatní metody nákladových funkcí mohou být dále rozřazovány na kalkulace v zakázkové výrobě, ke které můžeme přiřadit absorpční kalkulaci a na kalkulace v hromadné výrobě. (Král a kol., 2018; Synek, 2011)

V podrobnějších kapitolách níže jsou popsány právě tyto dvě hlavní kalkulace:

- absorpční kalkulace,
- neabsorpční kalkulace.

Absorpční kalkulace

Nejen Král (2018), ale i plno dalších autorů, např. Popesko s Papadaki (2016) často označují absorpční kalkulaci pod jiným názvem – kalkulaci plných nákladů. Při této kalkulaci přidělujeme veškeré náklady podniku. Výstupem této kalkulace jsou úplné vlastní náklady výkonu, což značí zahrnutí všech nákladů společnosti. Absorpční kalkulaci využijeme především při dlouhodobém rozhodování, případně při stanovení ceny.

Neabsorpční kalkulace

Neabsorpční kalkulace neboli kalkulace neúplných nákladů v sobě na rozdíl od absorpční nezahrnuje veškeré náklady, ale pouze část podnikových nákladů – v tomto případě náklady variabilní. Fixní náklady se na výkony nerozpočítávají. (Popesko a Papadaki, 2016)

Výhoda této kalkulace je, že řeší problémy, kdy fixní náklady nesouvisejí s konkrétními výkony podniku, jelikož se jedná o náklady období, nikoli o náklady produktu. Je proto nutné je oddělit od nákladů variabilních. Tento typ kalkulace se označuje jako kalkulace variabilních nákladů. (Popesko a Papadaki, 2016)

5.2 Metody kalkulací

Kalkulační metody se v podnicích využívají pro určení množství nákladů na určitý výkon. Je to tedy postup, který nám pomůže určit výši nákladů na danou kalkulační jednici. To, jak bude podnik přiřazovat nepřímé náklady závisí na typu zvolené kalkulace. Níže uvedené kalkulace se liší v tom, jakým způsobem alokují režijní náklady. (Král a kol., 2017)

5.2.1 Prostá kalkulace dělením

Jedná se o nejjednodušší metodu nákladové kalkulace. Použití této kalkulace se využije při hromadné výrobě (například výroba limonád). Při využití této kalkulace bychom měli pracovat s tím, že náklady realizace jsou z dlouhodobého hlediska pro každý výrobek stejné. Lišit se však mohou například v jejich distribuci k odběratelům. (Zlámal a Bellová, 2011)

5.2.2 Kalkulace dělením s poměrovými čísly

Tato kalkulační metoda se využívá při hromadné výrobě shodných výkonů, které se ovšem liší jedním technickým parametrem, například tvarem, hmotností, průměrem, spotřebou energie. (Popesko a Papadaki, 2016)

Přesný kalkulační postup kalkulace s poměrovými čísly uvádí Král a kol. (2018), stejně jako Papadaki s Popeskem (2016) tak, že uživatel určí typického představitele výrobků a tomu přiřadí = 1. Ostatním výrobkům se přiřadí ekvivalenční číslo podle typického představitele poměrem k jejich zvolené známé vlastnosti (např. dle hmotnosti). Pak vypočítáme sumu ekvivalentů a spočítáme náklad na jeden ekvivalent. Výpočet nákladů na ostatní výrobky vypočítáme vynásobením nákladu na ekvivalent ekvivalenčním číslem výrobku.

5.2.3 Přirážková metoda kalkulace

Přirážková metoda kalkulace bývá často také označována jako kalkulace zakázková. Je využívána pro kalkulování režijních nákladů při výrobě různorodých výrobků. Režijní náklady zjišťujeme pomocí rozvrhové základny a zúčtovací sazby jako přirážka k přímým nákladům. Přirážka je stanovena buď procentem, nebo sazbou. Podle Synka (2011) kalkulace se snaží, aby co se vykazovalo co nejvíce nákladů ve formě nákladů přímých.

5.2.4 Fázová a postupná metoda kalkulace

Popesko s Papadaki (2016) doslova uvádí, že se fázová metoda kalkulace uplatňuje zejména v podnicích, kteří vyrábí jediný výrobek, nebo skupiny homogenních výrobků. Výrobky se vytváří v členitém výrobním procesu. Předmětem kalkulace jsou výrobní fáze, jelikož se rozpracované výrobky předávají od počáteční do závěrečné fáze. Za každou výrobní fázi se určí náklady přímé a výrobní režie, ale správní režie se přičte až na konec k celkovým nákladům. Náklady se polotovar se v každé fázi určí pomocí metody prosté kalkulace. Vzhledem k tomu, že mezi jednotlivými fázemi nemusí procházet stejné množství výkonů, musí být každá fáze kalkulovaná zvlášť. Součet dílčích nákladů z každé fáze získáme náklady finálního produktu. (Popesko a Papadaki, 2016; Král a kol., 2018)

Tam, kde jsou výrobní stupně technologicky a organizačně odděleny, použijeme právě postupnou metodu kalkulace. V každém výrobním stupni najdeme výrobek, jenž může podnik nabídnout k prodeji, nebo jej předat do dalších stupňů jako polotovar. Kumulování nákladů v jednotlivých výrobních stupních jsou podstatou této kalkulace, a tedy všechny náklady na výrobek jsou zachyceny až v posledních stupni. (Popesko a Papadaki, 2016)

5.2.5 Kalkulace sdružených výkonů

Kalkulace výkonů, nebo také nazývána jako kalkulace ve sdružené výrobě se používá v případě, pokud nemůžeme výrobu daného výrobku oddělit od výroby ostatních výrobků z technologického hlediska. Často výroba vedlejších výrobků nemusí být ani žádaná, někdy však dochází k výrobě užitkovatelných vedlejších výrobků. Využívá se například v situacích jako je těžba ropy, kdy výrobou vzniká benzín, nafta a olej. Rozděluje se na dvě varianty, a to na metodu odčítací a metodu rozčítací. (Martinovičová 2019; Lazar, 2012)

Odečítací metoda

Odečítací metoda, v některých literaturách označována jako zůstatková se použije v situaci, když jeden z výrobků můžeme označit za výrobek hlavní a ostatní za výrobek vedlejší. Náklad hlavního výrobku zjistíme odečtením vedlejších výrobků v prodejní ceně od celkových nákladů. Za výhodu této metody se považuje jednoduchost, za nevýhodu je považováno nemožnost kontrolovat vedlejší výrobky. (Zlámal a Bellová, 2011)

Rozčítací metoda

Zlámal s Bellovou (2011) spolu s některými dalšími autory ji označují i jako zůstatkovou metodu. V případě, že všechny vyráběné výrobky nemůžeme rozdělit na hlavní a vedlejší, protože mají stejnou významnou hodnotu, pokládáme všechny tyto výrobky za hlavní. Celkové náklady se rozvrhnou na jednotlivé výrobky dle poměrových čísel, které vypočítáme z množství nabitých výrobků, nebo podle počtu zdrojů vstupujících do výroby. (Popesko a Papadaki, 2016; Zlámal a Bellová, 2011)

5.2.6 Kalkulace variabilních nákladů

Tato kalkulace se zabývá pouze variabilními náklady. Zjišťuje, v jaké výši přispívá daný výrobek k zisku a k pokrytí fixních nákladů, které nelze přímo přičíst. Jako příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku, často také nazýván krycím příspěvek, je označována výše částky, kterou výrobek přispívá ke krytí fixních nákladů a k tvorbě zisku. V neabsorpční kalkulaci se nezabýváme částkou, kterou nám vynáší jednotlivý výrobek, ale zjišťujeme zisk, jenž je produkován celým výrobním sortimentem podniku. (Kráal a kol., 2018)

Drury (2015) si stojí za tím, že kalkulace variabilních nákladů přinesou podniku k rozhodování poněkud užitečnější informace než kalkulace plných nákladů. Ovšem na druhou stranu upozorňuje, že může nastat podcenění podnikových fixních nákladů.

6 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

První část bakalářské práce se zabývala částí teoretickou, která slouží k následnému využití v části praktické. V první kapitole byly vymezeny hlavní pojmy, jako jsou náklady, výnosy, výdaje, příjmy a výkaz zisků a ztrát. V druhé kapitole se práce zabývala způsobem vyjádření a pojetí nákladů, ať už ve finančním pojetí, hodnotovém nebo ekonomickém.

Třetí kapitola se snažila přiblížit členění nákladů a její druhy. Jako první se zabývala členěním nákladů podle druhu, dále podle účelu (aneb k čemu byl náklad vynaložen), v třetí podkapitole bylo rozebíráno kalkulační členění nákladů na náklady přímé a nepřímé, dále klasifikace nákladů ve vztahu k objemu výroby, a proto byly popsány náklady variabilní, které se mění spolu s objemem výroby a náklady fixní, které jsou s objemem výroby do určité výše neměnné. V poslední podkapitole třetí kapitoly byly klasifikovány náklady z hlediska potřeb rozhodování, kde byly ujasněny náklady relevantní a irelevantní, náklady oportunitní – náklady mající fiktivní charakter a známé také jako náklady obětované příležitosti, a jako poslední náklady vázané k rozhodnutí.

Čtvrtá kapitola se zabývala modelováním nákladů a s tím spojenou analýzou bodu zvratu, provozní pákou a krátkodobou a dlouhodobou nákladovou funkcí.

V poslední teoretické kapitole byly přiblíženy kalkulace a její druhy. V první podkapitole byl popsán klasický kalkulační vzorec a klasifikace meto kalkulací nákladů a v druhé podkapitole byly přímo popsány metody kalkulací.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

7 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

Analyzovaná společnost působí na trhu od roku 1996, leží ve Zlínském kraji a zabývá se výrobou produktů z oblasti zdravé výživy. Své produkty společnost distribuuje na potravinářském trhu a jejich výrobky je možné zakoupit v lékárnách, drogeriích, ve fitness prodejnách a na e-shopech. Působnost firmy nalezneme jak v tuzemsku, tak i v zahraničí. Společnost své výrobky exportuje nejen na území Evropy (např. Rakousko, Polsko, Německo, Maďarsko a Rumunsko), ale i do Velké Británie, Jordánska, Srbska, Ruska a Číny. Hlavním cílem firmy je pomoci lidem s obtížemi, a to v souladu s přírodou jak ve výrobě, tak v osobním životě. V posledních letech se rozrůstá nejen podnik samotný, ale hlavně jeho sortiment.

7.1 Základní údaje

Vznik: 1996

Právní forma: Společnost s ručením omezeným

Počet zaměstnanců: 27 (k roku 2019)

Předmět podnikání: Mlékárenství

Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona

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

7.1.1 Podnikání dle CZ NACE

10510 Zpracování mléka, výroba mléčných výrobků a sýrů

4941 Silniční nákladní doprava

46390 Nеспециализovaný VO s potravinami, nápoji, tabák. výrobky (Klasifikace ekonomických činností, 2020)

7.1.2 Organizační struktura

Společnost má 3 společníky, z toho jeden z nich je jednatelem. Jednatel spolu se společníky dohlíží na celý chod firmy a jsou zodpovědní za její činnost. Výkonnému řediteli podléhá

obchodní ředitel, výrobní ředitel, manažer pro kontrolu kvality a hlavní účetní. Jednotliví vedoucí pracovníci řídí a jsou zodpovědní za jednotlivá oddělení.

7.1.3 Vývoj počtu zaměstnanců

V následující tabulce 1 můžeme vidět, jak se v dané společnosti vyvíjel počet zaměstnanců. V roce 2016 měl podnik z analyzovaných let nejvyšší počet zaměstnanců, který až do roku 2018 klesal. Důvodem byly změny ve struktuře podniku. V roce 2019 se však firma opět rozrůstá a s ní i počet zaměstnanců, který se je stejný jako v roce 2017.

Tab. 1 – Vývoj počtu zaměstnanců. (vlastní zpracování)

Rok	2016	2017	2018	2019
Počet zaměstnanců	30	27	25	27

7.2 Výroba

Podnik vyrábí široký sortiment výrobků, jako např. ovesné koupele, zelené potraviny, ořechová másla či kokosové tyčinky. Při výrobě kladou důraz na kvalitu a při každém vývoji daného produktu spolupracuje s nutričními poradci, dermatology a specialisty v oboru. Dbají na kvalitu použitých surovin a důkladně prověřují kvalitu pěstování a jejich původ. Dále dbají na technologické postupy, výrobní procesy a propracovanost složení produktů. Jednotlivé výrobky si zákazníci mohou zakoupit v lékárnách, drogeriích, ve fitness prodejnách a na e-shopech. Ve Zlíně jsou sehnatelné ve zdravých výživách, Bistrotéce, nebo v Darech Kraje.

7.2.1 Výrobky

Společnost nabízí rozsáhlou škálu výrobků a neustále přichází s novými. Jak již bylo zmíněno výše, zakládá si na kvalitě surovin i zpracování celkového výrobku. Mezi doplňky stravy najdeme u společnosti zelené potraviny, jako například chlorellu, spirulinu nebo zelený ječmen. Podnik tyto doplňky může nabídnou i v BIO kvalitě. Firma potěší i nadšence jídla svou širokou nabídkou probiotických kaší, müsli směsí, rostlinnými nápoji nebo veganskými produkty. Nezapomínají ani na lidi s projevy problémů na kůži a nabízí pro ně ovesné koupele.

7.3 Majetková a finanční struktura podniku

V následujících podkapitolách je zpracována majetková a finanční struktura podniku v letech 2017 až 2019. Pro zpracování následujících tabulek, byla použita data z výkazů společnosti za roky 2017, 2018 a 2019.

7.3.1 Majetková struktura

Majetková struktura slouží k vyobrazení veškerých aktiv majetku, jako je např. dlouhodobý majetek a oběžná aktiva. V následující tabulce jsou tato data zpracována za roky 2017, 2018 a 2019.

Tab. 2 – Majetková struktura podniku. (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2017	2018	2019
Aktiva celkem	69 387	68 808	72 713
Dlouhodobý majetek	28 491	27 978	29 440
Dlouhodobý nehmotný majetek	34	0	192
Dlouhodobý hmotný majetek	28 176	27 978	29 248
Dlouhodobý finanční majetek	281	0	0
Oběžná aktiva	39 941	40 039	42 772
Zásoby	14 959	14 223	18 590
Dlouhodobé pohledávky	0	48	0
Krátkodobé pohledávky	24 069	24 508	22 370
Krátkodobý finanční majetek	0	0	0
Časové rozlišení	947	791	501

Z Tabulky 2 je možné vyčíst, že aktiva společnosti jsou z větší části tvořena oběžným majetkem, přesněji z 57,56 %. Je vidět, že během let se oběžný majetek společnosti neustále zvyšuje a v roce 2019 dosahoval skoro 60 % celkových aktiv. Zatímco se tedy oběžný majetek neustále zvyšuje, dlouhodobý majetek mírně kolísá a v roce 2018 snížil. I přes snížení si ale zachoval ve všech letech podíl okolo 41 % z celkových aktiv. Časové rozlišení tvoří v letech 2017-2018 kolem 1 %, v roce 2019 se jedná o téměř jedno procento.

Co se týče dlouhodobého majetku, je vidět, že je tvořen z obrovské části dlouhodobým hmotným majetkem. Dlouhodobý hmotný majetek tvoří budovy, počítačové systémy, osobní automobily, inventář a další položky. Roku 2019 firma investovala do nového výrobního zařízení sloužící ke spékání müsli, což vedlo ke zvýšení DHM. V letech 2018 společnost

nedisponovala žádným nehmotným majetkem a v letech 2017 a 2019 netvořil nehmotný majetek ani 1 % celkového dlouhodobého majetku. Nehmotný majetek, kterým firma disponuje je software pro zlepšení celkového chodu firmy.

Oběžná aktiva jsou tvořena především krátkodobými pohledávkami a zásobami. Oproti roku 2017 se oběžný majetek k roku 2019 zvýšil o 7 % a to hlavně z důvodu zvýšením zásob, které od roku 2017 do roku 2019 vzrostly o necelých 25 %. Pro vyskladňování zásob používá firma účetní metodu FIFO (anglická zkratka „first in, first out“), což znamená první dovnitř, první ven. V praxi se využívá tak, že nejdříve zakoupené zásoby vyskladníme jako první. Zaručuje se díky tomu čerstvost potravin.

7.3.2 Finanční struktura

Finanční struktura (Tabulka 3) nabízí informace ohledně pasivní části podniku. Ukazuje všechny zdroje podniku, které slouží k jeho financování. Tyto položky můžeme rozlišit na vlastní zdroje a cizí zdroje.

Tab. 3 – Finanční struktura podniku. (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2017	2018	2019
Pasiva celkem	69 387	68 808	72 713
Vlastní kapitál	12 504	14 701	16 425
Základní kapitál	200	200	200
Kapitálové fondy	6 263	6 263	6 263
Rezervní fondy	10	10	10
Výsledek hospodaření minulých let	6 469	6 031	8 228
Výsledek hospodaření běžného účetního období	-438	2 197	1 724
Cizí zdroje	56 251	53 455	55 333
Rezervy	368	251	313
Dlouhodobé závazky	1 723	1 809	2 494
Krátkodobé závazky	54 160	51 395	52 526
Časové rozlišení	632	955	652

Z Tabulky 3 je patrné, že pasiva podniku jsou tvořena převážně z cizích zdrojů ve sledovaném období. V roce 2017 tvoří cizí zdroje vysokých 81 % celkových pasiv, v roce se cizí zdroje mírně snižují a tvoří 77 % celkových pasiv a v posledním analyzovaném roce jsou celková pasiva tvořena z 76 % cizími zdroji. Nejvyšší položkou cizích zdrojů jsou

krátkodobé závazky, které zobrazují v roce 2017 a 2018 96 %, v roce 2019 se snížily o jedno procento, tedy na 95 %. Druhá nejvyšší položka v cizích zdrojích představují dlouhodobé závazky.

Vlastní kapitál je tvořen hlavně z výsledku hospodaření a z kapitálových fondů. Vlastní kapitál vzrostl od roku 2017 do roku 2019 o 31 %. V základním kapitálu, kapitálových fondech a rezervních fondech neproběhly a analyzovaném období žádné změny.

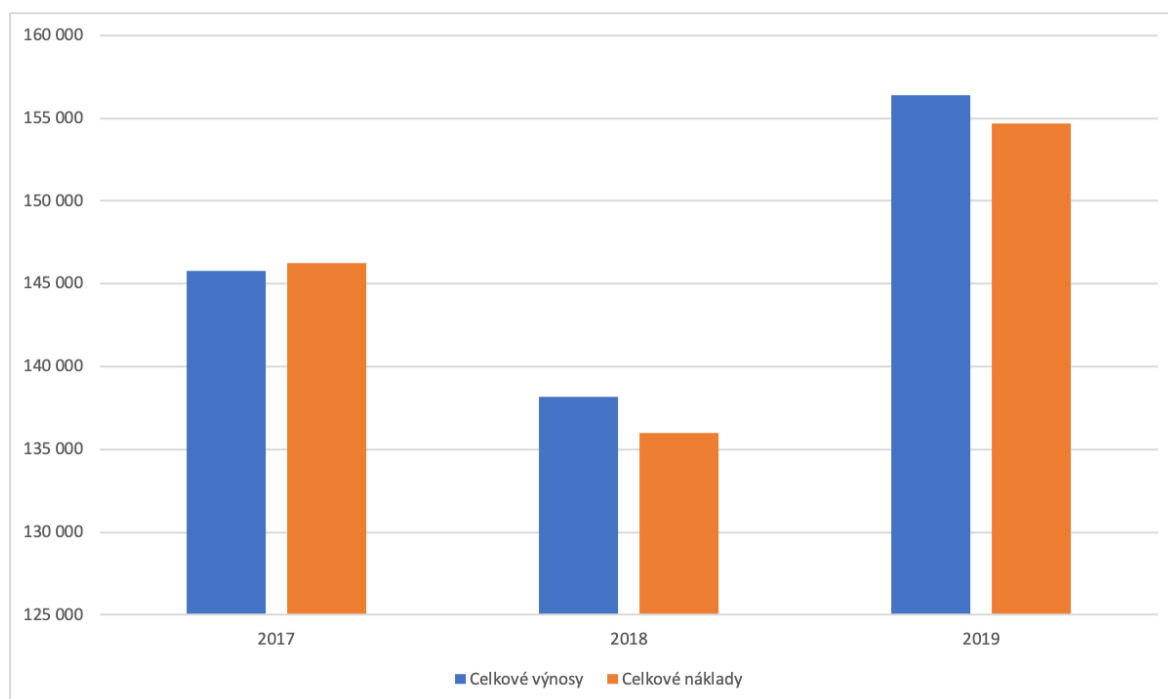
7.3.3 Výsledek hospodaření podniku

Při zkoumání firmy je pro naši orientaci dobré začít výsledkem hospodaření, abychom zjistili, jestli firma tvoří zisk nebo se nachází ve ztrátě. Počátkem analyzovaných let se roku 2017 společnosti bohužel nedařilo a hospodářský výsledek firmy se dostal do záporných částek. V letech 2018 a 2019 firma ale opět zažívá úspěšné období a výsledek hospodaření je v kladných vysokých částkách. Výsledek hospodaření se spočítá, jako rozdíl mezi celkovými výnosy a celkovými náklady.

Tab. 4 – Výsledek hospodaření podniku. (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2017	2018	2019
Celkové výnosy	145 781	138 160	156 396
Celkové náklady	146 219	135 963	154 672
HV	- 438	2 197	1 724

Pro lepší přehlednost vývoje výnosů a nákladů byly údaje zaneseny do grafu (Obrázek 9). V roce 2017 lze vidět záporný hospodářský výsledek z důvodu vyšších celkových nákladů společnosti. Také lze z grafu vyčíst, že rozdíly mezi náklady a výnosy nebyly v žádném roce extrémně markantní. Přesto se poslední dva analyzované roky firmě dařilo dosahovat kladného výsledku hospodaření.



Obr. 8 – Výsledek hospodaření v letech 2017–2019 v grafickém znázornění. (vlastní zpracování)

8 ANALÝZA NÁKLADŮ VYBRANÉ SPOLEČNOSTI

Tato kapitola bakalářské práce se zabývá analýzou nákladů ve společnosti. Jako první budou náklady rozděleny podle druhového členění, na jehož základě bude dále provedena horizontální a vertikální analýza. V další části budou náklady rozděleny na fixní a variabilní, díky čemuž bude v následující kapitole vypočítán bod zvratu a nákladová funkce.

8.1 DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ

Z výkazů zisků a ztrát dokážeme zjistit druhové členění nákladů podniku a zároveň na základě tohoto členění sestavíme horizontální a vertikální analýzu. V tabulce 5 jsou zachyceny náklady analyzované firmy za rok 2017 až 2019.

Tab. 5 – Druhové členění nákladů. (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2017	2018	2019
Výkonová spotřeba	115 250	102 933	124 773
Náklady vynaložené na prodané zboží	36 043	33 041	54 435
Spotřeba materiálu a energie	61 183	53 764	54 776
Služby	18 024	16 128	15 572
Úpravy hodnot v provozní oblasti	1 206	4 213	2 875
Změna stavu zásob vlastní činnosti	-403	-39	-2 312
Osobní náklady	22 121	21 534	22 345
Mzdové náklady	15 944	15 532	16 115
Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	5 362	6 002	6 230
Sociální náklady	815	832	881
Ostatní provozní náklady	4 105	4 965	4 428
Nákladové úroky	743	978	1 174
Ostatní finanční náklady	3 176	921	848
Daň z příjmů za běžnou činnost	21	531	468
Celkové náklady	146 219	135 963	154 672

Výkonová spotřeba

V Tabulce 5 můžeme vidět, že výkonová spotřeba se v roce 2019 dostala na nejvyšší částku. Vzrostla na základě zvýšení nákladů vynaložených na prodané zboží. Tento náklad vzrostl v závislosti zvýšení tržeb za zboží. Pokud se ale na tabulku podíváme z procentuálního hlediska, zjistíme, že v roce 2017 a 2019 tvoří z celkových nákladů 79 % právě výkonová spotřeba.

Osobní náklady

V této položce jsou zahrnuty mzdové náklady spolu s náklady na sociální a zdravotní pojištění. Osobní náklady se v letech 2017 a 2018 snížily, spolu s počtem zaměstnanců. V roce 2019 opět dosahovaly stejné výše jako v letech 2017, což bylo způsobeno zvýšením počtu zaměstnanců na stejné číslo, jako tomu bylo v roce 2017. Do sociálních nákladů firma eviduje příspěvky na důchodové pojištění.

Daň z příjmů za běžnou činnost

Tato položka zobrazuje veškeré daně a poplatky, které společnost zaúčtovala. Zahrnuje například daň silniční a daň z nemovitosti.

Odpisy dlouhodobého majetku

Tyto náklady byly v roce 2018 tvořeny pouze z odpisů dlouhodobého hmotného majetku, jelikož v tohoto roku společnost neevidovala žádný dlouhodobý nehmotný majetek. V roce 2018 disponovala společnost dlouhodobým nehmotným majetkem ve výši 34 000 Kč a v roce 2019 se dlouhodobý nehmotný majetek dostal na částku 192 000 Kč, což je oproti dlouhodobému hmotnému majetku zanedbatelná částka.

Ostatní provozní náklady

V těchto nákladech se urývají například poplatky bance, částky za dopravu zaměstnanců jejich vlastními vozidly nebo pojištění.

Nákladové úroky

Zde jsou spočítány úroky z úvěrů, které byly zaplacený. Úrokové krytí společností zobrazuje, kolikrát je jejich zisk před zdaněním a úroky vyšší než nákladové úroky. Čím vyšší číslo, tím je to pro podnik lepší. Hodnota, která je menší než 1 zobrazuje, že firma není schopna zaplatit ze zisku své dluhy. To se stalo pouze v analyzovaném roce 2017 (Tabulka 7). Následující roky si firma vede poměrně dobře a toto číslo zvyšovala. Mezi roky 2018 a 2019 se toto číslo zvýšilo z 2,24 na 2,32, tedy o 3,5 %.

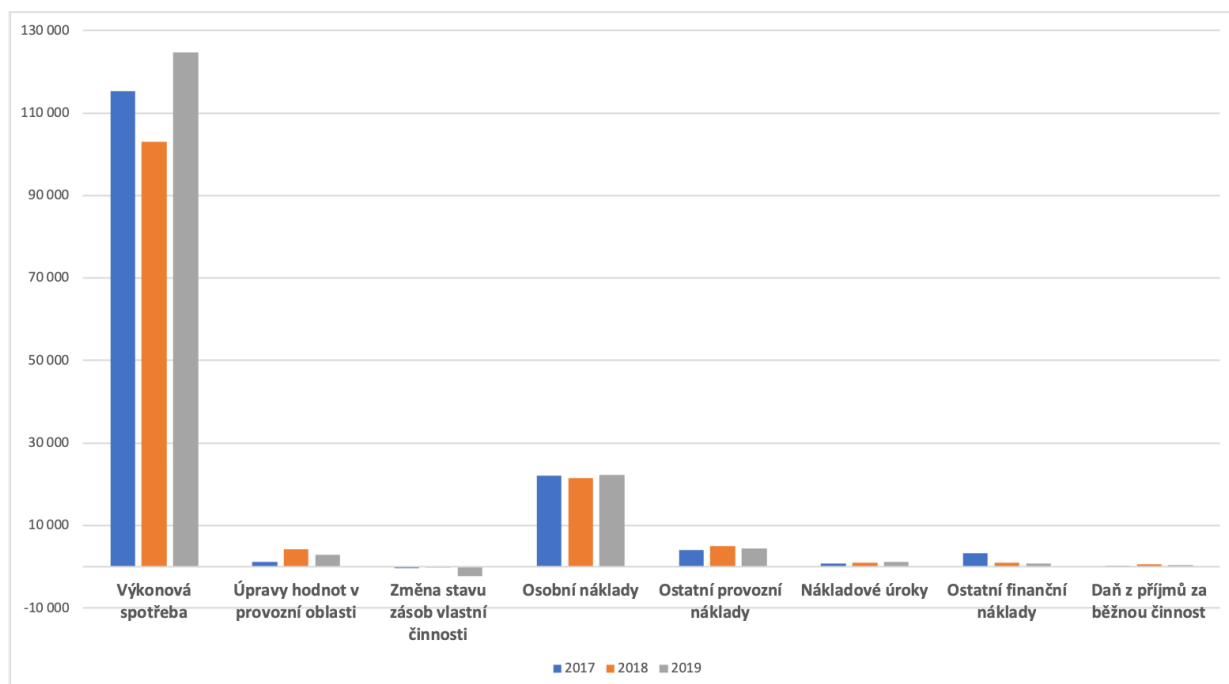
Tab. 6 – Úrokové krytí v letech 2017–2019. (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2017	2018	2019
Výsledek hospodaření před zdaněním	-417	2 192	2 728
Nákladové úroky	743	978	1 174
Úrokové krytí	-0,56	2,24	2,32

Ostatní finanční náklady

V této položce najdeme například kurzové ztráty, které vznikají při účtování a pozdějším placení závazků nebo pohledávek v cizích měnách. Dále zde najdeme manka, jejichž vznik je zjištěn při inventuře a také sem patří a poplatky za vedení účtů.

Na následujícím grafu (Obrázek 10) můžeme vidět, jak se od ztrátového roku 2017 až do roku 2019 změnila struktura nákladů. Je zřejmý kolísající charakter výkonové spotřeby, která je oproti ostatním nákladům nejvyšší. Stejně tak lze zaznamenat nárůst osobních nákladů v posledním roce a zvýšení položky úpravy hodnot v provozní oblasti v roce 2019 oproti roku 2017. Na druhou stranu je vidět snížení ostatních finančních nákladů.



Obr. 9 – Graf vývoje nákladových druhů v letech 2017–2019. (vlastní zpracování)

8.2 HORIZONTÁLNÍ A VERTIKÁLNÍ ANALÝZA NÁKLADŮ

Jak bylo zmíněno v předchozí kapitole 8.1., tato analýza je prováděna z druhového členění nákladů. Jako první bude provedena analýza horizontální, poté vertikální.

8.2.1 Horizontální analýza

Horizontální analýza nám slouží k porovnání vývoje nákladů v čase, ve vztahu s minulým obdobím. Při horizontální analýze nám jsou vstupními údaji data z druhového členění nákladů.

Tab. 7 – Horizontální analýza. (vlastní zpracování)

	2018/2017	2019/2018
Výkonová spotřeba	-10,69%	21,22%
Náklady vynaložené na prodané zboží	-8,33%	64,75%
Spotřeba materiálu a energie	-12,13%	1,88%
Služby	-10,52%	-3,45%
Úpravy hodnot v provozní oblasti	249,33%	-31,76%
Změna stavu zásob vlastní činnosti	9,68%	-5828,21%
Osobní náklady	-2,65%	3,77%
Mzdové náklady	-2,58%	3,76%
Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	11,94%	3,80%
Sociální náklady	2,06%	5,89%
Ostatní provozní náklady	20,95%	-10,82%
Nákladové úroky	31,63%	20,04%
Ostatní finanční náklady	-71%	-7,93%
Daň z příjmů za běžnou činnost	2428,57%	-11,86%
Celkové náklady	-7,01%	13,76%

Jako první byl porovnáván rok 2018 s rokem 2017. Výkonová spotřeba se roku 2018 snížila o téměř 11 % oproti roku 2017. Z celkové výkonové spotřeby zaznamenala nejvyšší snížení nákladů spotřeba materiálu a energie, což činilo 12,13 %. Jako druhé se snížily služby o 10,52 %. Roku 2018 došlo ve službách ke největšímu snížení nákladů za provize a grafické

práce. Při srovnávání dalších let byly u této položky skoro všechny hodnoty kladné a u nákladu vynaložených na prodané zboží došlo ke zvýšení o téměř 65 %. Jediný náklad, u kterého došlo ke snížení o 3,45 % byly služby.

Naopak úpravy hodnost v provozní oblasti od roku 2017 do roku 2018 zaznamenaly nárůst o téměř 250 %. Z 1 206 000 CZK na 4 213 000 CZK. Společnost v roce 2018 evidovala na tyto účty například úpravy hodnot dlouhodobého hmotného majetku a dlouhodobého nehmotného majetku, nebo tvorby a zrušení opravných položek. Při porovnávání roku 2019 s rokem 2018 došlo u této položky k poklesu o necelých 32 %.

Položka s názvem změna stavu zásob vlastní činnosti při horizontální analýze zaznamenala v prvním srovnávání kladné procento, což znamená zvýšení tohoto nákladu v roce 2018. ovšem při porovnání mezidobí 2019 a 2018 došlo k rapidnímu nárůstu záporné hodnoty, a tedy došlo k snížení, přesněji 5828,21 %.

Osobní náklady se mezi rokem 2018 a 2017 snížily o 2,65 %, ovšem při srovnání roku 2019 s rokem 2018 lze vidět nárůst o 3,77 %. Snížení v roce 2018 bylo zapříčiněno snížením mzdových nákladů, které zaznamenaly snížení o 2,58 %. Následující období dosahovaly plusových hodnot, přesněji zvýšení o 3,76 %. I přes snížení mzdových nákladů byla v roce 2018 položka náklady na sociální a zdravotní pojištění zvýšena o 11,94 %, stejně jako osobní náklady zaznamenávající nárůst o 2,06 %. Roku 2019 se sociální náklady zvedly o 5,89 % a náklady na sociální a zdravotní pojištění dosáhly zvýšení o 3,8 %.

Ostatní provozní náklady zobrazují při prvním srovnání nárůst o 20,95 % a při druhém srovnávání pokles o 10,82 %. Mezi rokem 2017 a 2018 došlo například k nárůstu nákladů za vzorky, což společnost zařadila právě na tento účet. Mezi rokem 2018 a 2019 naopak evidovala společnost za náklady za vzorky nižší částku.

Dále je možno z Tabulky 8 vyčíst, že v obou srovnávaných obdobích byl zaznamenán nárůst za nákladové úroky. Z roku 2017 na rok 2018 nárůst činil 31,63 % a v dalším srovnávacím období toto procento činilo 20 %.

Naopak při ostatních finančních nákladech došlo v obou obdobích k poklesu. Velkou roli zde hrají například kurzové ztráty, které se v prvním srovnávacím období rapidně snížily. V prvním srovnávání ostatních finančních nákladů jde o pokles 71 %, při druhém srovnání jde o daleko menší snížení, a to necelých 8 %.

Nejvyšší kladný procentuální nárůst je možné vidět u daní z příjmů za běžnou činnost, kdy při srovnávání roku 2018 s rokem 2017 je zřejmý nárůst o 2428,57 %. Jde o nárůst z 21 tisíc korun na 531 000 Kč. Při porovnávání roku 2019 s rokem 2018 došlo k mírnému poklesu, přesněji o necelých 12 %, jelikož roku 2019 činila daň za běžnou činnost 468 000 Kč.

8.2.2 Vertikální analýza

Pro vertikální analýzu použijeme stejně jako pro analýzu horizontální druhové členění nákladů z výkazů zisků a ztrát. Při vertikální analýze určíme celkové náklady jako 100 % a vyčíslujeme procentuální podíl ostatních složek na tomto celku.

Tab. 8 – Vertikální analýza nákladů. (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2017	2018	2019
Výkonová spotřeba	78,82 %	75,71%	80,67%
Náklady vynaložené na prodané zboží	31,27 %	32,10%	43,63%
Spotřeba materiálu a energie	53,09 %	52,23%	43,90%
Služby	15,64%	15,67%	12,48%
Úpravy hodnot v provozní oblasti	1%	3,10%	1,86%
Změna stavu zásob vlastní činnosti	-0,28%	-0,03%	-1,49%
Osobní náklady	15,13%	15,84%	14,45%
Mzdové náklady	72,08%	72,13%	72,12%
Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	24,24%	27,87%	27,88%
Sociální náklady	3,68%	3,86%	3,94%
Ostatní provozní náklady	2,81%	3,65%	2,86%
Nákladové úroky	0,51%	0,72%	0,76%
Ostatní finanční náklady	2,17%	0,68%	0,55%
Daň z příjmů za běžnou činnost	0,01%	0,39%	0,30%
Celkové náklady	100%	100%	100%

V Tabulce 8 je zachyceno, že v roce 2017 tvoří největší část celkových nákladů výkonová spotřeba, tedy téměř 79 %. V dalších analyzovaných letech tomu není jinak, dokonce

se všechny roky shodují, že nejvyšší položkou výkonové spotřeby je spotřeba materiálu a energie. Za analyzované roky má kolísající charakter.

Druhou nejvyšší položkou z celkových nákladů jsou osobní náklady, které byly procentuálně nejvyšší roku 2018. Osobní náklady jsou tvořeny z mzdových nákladů, nákladů na sociální a zdravotní pojištění a ze sociálních nákladů. Ve všech letech jsou ale nejvyšší složkou mzdové náklady, které tvoří přes 70 % osobních nákladů. Pokud se podíváme na všechna analyzované roky, zjistíme, že osobní náklady mají i přes kolísající počet zaměstnanců rostoucí a následně stálý charakter.

Na třetí místo dopadají ostatní provozní náklady, které jsou kolem tří procent. Jak bylo psáno výše, v těchto nákladech se ukrývá například pokud zaměstnanci použijí své vlastní vozidlo.

Poslední náklad, který stojí za vyzdvižení je úprava hodnot v provozní oblasti v roce 2018. Oproti roku 2017 a 2018 dosahuje přes 3 % z celkových nákladů. V ostatních letech se tato čísla pohybují kolem 1 %. Ostatní položky se na celkových nákladech podílí poměrně zanedbatelnou částkou.

Naopak nejnižší náklady pro společnost spočívají v daních z příjmů za běžnou činnost. V roce 2017 se dostaly na 0,01 %, nejvyšší podíl měly v roce 2018, kde představovaly 0,89 % z celkových nákladů.

8.3 ANALÝZA NÁKLADŮ VE VZTAHU K OBJEMU VÝROBY

V teoretické části byly přiblíženy náklady ve vztahu k objemu výroby na náklady variabilní a náklady fixní. Jak bylo řečeno, členění těchto nákladů může pomoci k budoucímu rozhodování o výrobě. Rozčlenění těchto nákladů nám později pomůže ke stanovení bodu zvratu a vytvoření nákladových funkcí za analyzované období.

Tab. 9 – Přehled variabilních, fixních a celkových nákladů společnosti za roky 2017–2019. (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2017	2018	2019
Variabilní náklady	117 037	106 093	127 557
Fixní náklady	29 182	29 870	27 115
Celkové náklady	146 219	135 963	154 672

8.3.1 Variabilní náklady společnosti

V této podkapitole jsou veškeré variabilní náklady společnosti. Jak bylo zmíněno v teoretické části, jedná se o náklady, které se mění v závislosti na objemu výroby.

Tab. 10 – Variabilní náklady společnosti v letech 2017-2019. (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2017	2018	2019
Spotřeba materiálu	60 884	53 450	54 400
Energie variabilní část	209	220	263
Opravy	175	261	328
Ostatní služby	8 583	7 169	6 241
Prodané zboží, materiál a majetek	39 972	37 349	57 541
Mzdy variabilní část	5 868	6 236	7 109
Sociální a zdravotní pojištění pracovníků	1 342	1 408	1 675
Ostatní variabilní náklady	4	0	0
Variabilní náklady celkem	117 037	106 093	127 557

Nejvyšší položkou ve variabilních nákladech je **spotřeba přímého materiálu**, tedy v tomto případě hlavně suroviny potřebné k výrobě daných výrobků. Tato částka byla v roce 2017 přes 60 milionů, a tak tvořila 52 % z celkových variabilních nákladů. V ostatních letech byla sice nižší, stále ale překračovala 50 milionů. Roku 2018 představovala spotřeba materiálu 50,4 % z celkových variabilních nákladů a v roce 2019 to bylo 42,65 %. Náklady na spotřebu materiálu měly tedy klesající charakter. V položce spotřeba přímého materiálu je evidovaný přímý materiál do výroby, jako jsou veškeré suroviny nebo obaly.

Energie, která byla spotřebována při výrobě byla stanovena procentem, jelikož ji podnik přímo nerozděluje. Zvolilo se 30 % nákladů fixních a 70 % nákladů variabilních. Do energií se počítá elektřina, voda a plyn. Při variabilních nákladech se počítají právě ty energie, které rostou s nárůstem výroby. Můžeme vidět, že mezi lety měly náklady narůstající charakter.

V položce **opravy** jsou započítány opravy výrobních zařízení, strojů a jejich revize. Vzhledem k investicím do nových zařízení a následně zvýšením objemu výroby se tyto náklady každým rokem zvyšují.

V ostatních **službách** jsou evidovány položky za veškeré služby, které podnik využil. Patří sem například semináře a výstavy, kterých se podnik zúčastnil, náklady na reprezentaci, nebo přepravné výrobků k odběratelům. V roce 2017 představovaly služby okolo 7 % z celkových variabilních nákladů, v roce 2018 se procentuálně služby snížily na 6,76 % a v roce 2019 proběhlo další snížení, tentokrát na necelých 5 %.

Další poměrně vysokou částku z celkových variabilních nákladů představovaly **mzdy výrobních pracovníků**. V tabulce je vidět, že tato částka stále stoupala, i když mezi lety 2017 a 2018 došlo k poklesu pracovníků. Od roku 2017 do roku 2019 se procentuálně pohybovaly mzdy kolem 5-6 % z celkových VN. Mzdy výrobních pracovníků se odvíjejí podle velikosti výroby a patří výrobním pracovníkům. Jak již bylo psáno výše, mzdy mají narůstající charakter.

Spolu se mzdami byl pro podnik náklad **sociální a zdravotní pojištění** výrobních pracovníků, které úměrně stoupalo se mzdami. Z celkových variabilních nákladů tvořilo okolo 1 %.

Prodané zboží, materiál a majetek – zde eviduje společnost materiál a zboží, které prodá. Zároveň je zde započítána i zůstatková cena prodaného dlouhodobého hmotného majetku a dlouhodobého nehmotného majetku.

8.3.2 Fixní náklady společnosti

V této podkapitole jsou zase veškeré fixní náklady společnosti, tedy ty náklady, které společnost vydává i při nulové výrobě. Nemění se totiž v závislosti na objemu výroby – a když už, tak narůstají skokově.

Tab. 11 – Fixní náklady společnosti v letech 2017–2019. (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2017	2018	2019
Energie fixní část	90	94	105
Nájemné	441	491	643
Leasing	1 370	1 379	1 325
Ostatní služby	6 617	6 079	5 896
Odpisy	3 235	3 124	3 945
Daně, poplatky, pokuty	1 015	1 790	1 833
Opravy a údržba	838	749	1 139
Mzdy fixní část	10 075	9 297	9 006
Sociální a zdravotní pojištění fixní část	4 020	3 763	3 673
Sociální náklady	814	832	881
Ostatní provozní náklady	9	14	7
Ostatní finanční náklady	3 143	828	835
Změna stavu rezerv a opravných položek	-2 977	932	-2 705
Pojištění	492	498	532
FN celkem	29 182	29 870	27 115

Oproti variabilním nákladům, kde se ukrývaly mzdy výrobních dělníků, obsahují fixní náklady **mzdy administrativních pracovníků**. Na těchto dvou položkách je znát rozdíl právě mezi variabilními a fixními náklady. Mzdy administrativních pracovníků zahrnují částky za veškeré pracovníky pracující mimo výrobu. Jedná se třeba o účetní, nebo zaměstnance v ekonomickém oddělení. V roce 2017 byla částka za fixní mzdy

administrativních pracovníků nejvyšší a vyšplhala se až do výše 10 075 tisíc Kč, což je 34,5 % z celkových fixních nákladů. Byly tedy tou nejvyšší položkou z fixních nákladů vůbec.

Spolu se mzdou administrativních pracovníků souvisí i **náklady na sociální a zdravotní pojištění**, což roku 2017 činilo 13,8 % z celkových fixních nákladů a představovaly tak částku 4 020 000 korun českých. V ostatních letech se tato suma mírně snížila a v roce 2018 při částce 3 763 000 Kč vyjadřovala 12,6 % z celkových fixních nákladů. V posledním roce došlo k dalšímu snížení a procentuálně se ale částka dostala na 13,55 %.

V položce **služby** se skrývají například náklady za reklamu, inzerci a marketing, které firma využívá k propagaci výrobků. Dále zde můžeme najít například náklady za poradenství, jelikož společnost každý výrobek probírá s nutričními poradci, dermatology a specialisty v oboru. Za služby v roce 2018 společnost zaplatila 6 617 tis. Kč, což v procentuálním vyjádření téměř čtvrtinu z celkových fixních nákladů, přesněji 22,54 %. V následujícím roce toto procento mírně kleslo a služby tvořily z celkových FN něco málo přes pětinu, což bylo dost podobné i v roce 2019. Společnost investuje do propagace pomocí influencer marketingu, kdy navazuje spolupráce s influencery a blogery, kterým poskytuje své výrobky k propagaci na jejich sociálních sítích. Dále jim firma nabídne slevový kód pro jejich odběratele (nebo čtenáře). Úspěšná spolupráce je, pokud jsou náklady na influencera (cena za příspěvek a zaslané výrobky) nižší, než výnosy z nákupů jejich sledujících.

Další významnou položkou fixních nákladů jsou **odpisy**. Částky během analyzovaného období byly kolísavé. Do odpisů se zahrnují odpisy stojů, budov, automobilů a odpisy nehmotného majetku. Nejvyšší částky dosahovaly odpisy v roce 2019, kdy 3 945 000 Kč představovaly 14,55 % z celkových fixních nákladů. Během předešlých let se procento pohybovalo kolem 10,5 – 11 %.

Dalším nákladem v analyzovaném období bylo **pojištění**, kde podnik pojišťuje zaměstnance a majetek. Náklady se ve všech letech pohybovaly kolem půl milionu korun.

Opravy a údržba – na tomto účtu firma eviduje opravy za budovy a vozidla.

Do **ostatních finančních nákladů** jsou započítány například kurzové ztráty a finanční dary, jež firma poskytl.

9 MODELOVÁNÍ NÁKLADŮ

V této kapitole bude provedeno modelování nákladů. Jako první bude provedena analýza bodu zvratu, poté proběhne stanovení nákladové funkce.

9.1 Analýza bodu zvratu

S bodem zvratu bylo možné se seznámit už v teoretické části, kde byl popsán jako bod, ve kterém podnik svými výnosy nedosahuje žádného zisku, ale pokrývá vynaložené náklady. Lze jej vypočítat dvěma způsoby. Vzhledem k velkému množství vyráběného sortimentu nelze vypočítat bod zvratu cestou, kdy bychom fixní náklady podělili rozdílem mezi prodejní cenou jednotky a variabilními náklady na jednotku (neboli krycím příspěvkem), ale musíme provést výpočet přes haléřový ukazatel. V Tabulce 12 jsou veškeré potřebné údaje k výpočtu.

Tab. 12 – Údaje k bodu zvratu v letech 2017–2019. (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2017	2018	2019
Výnosy	145 781	138 160	156 396
Variabilní náklady	117 037	106 093	127 557
Haléřový ukazatel	0,8028	0,7679	0,8156
Fixní náklady	29 182	29 870	27 115

Výpočet byl tedy proveden následovně:

- jako první byly doplněny potřebné údaje k výpočtu,
- dále byl vypočítán haléřový ukazatel, který získáme podílem variabilních nákladů a celkových tržeb. Haléřový ukazatel nám zobrazuje, jaká částka nákladů připadá na 1 korunu produkce.

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

- v posledním kroku byl proveden bod zvratu pomocí vzorce:

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

Výpočty byly provedeny následovně:

$$BZ_{2017} = \frac{29\,182}{1 - 0,8028} = 147\,982$$

$$BZ_{2018} = \frac{29\,870}{1 - 0,7679} = 128\,695$$

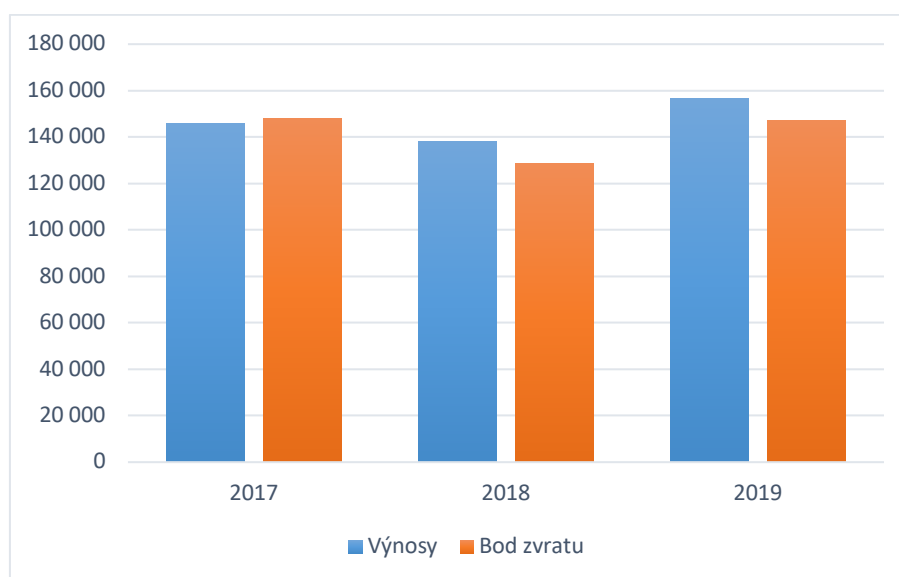
$$BZ_{2019} = \frac{27\,115}{1 - 0,8156} = 147\,044$$

Tab. 13 – Bod zvratu v letech 2017–2019. (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2017	2018	2019
Bod zvratu	147 982	128 695	147 044

Z výsledků lze vyčíst, že společnost v roce 2017 nepřesáhla bod zvratu, a tedy nemohla pokrýt své veškeré náklady. V ostatních analyzovaných letech se podniku dařilo tento bod překonat a zajistit si tak zisk. Nejvyšší náklady na jednu korunu produkce firma zaznamenala roku 2019, kdy tyto náklady činily 0,8156 Kč. Naopak nejnižších nákladů na korunu dosáhla v roce 2018.

Pro lepší orientaci při porovnávání výnosů a bodu zvratu byl vytvořen graf zobrazující právě tyto veličiny. Z grafu lze vyčíst, že v roce 2017, kdy byla společnost ztrátová, opravdu výnosy nedosahovala bodu zvratu. V ostatních letech bod zvratu převyšovala.



Obr. 10 – Porovnání výnosů a bodu zvratu v letech 2017–2019. (vlastní zpracování)

9.1.1 Bezpečnostní podnikatelská rezerva

Bezpečnostní podnikatelská rezerva společnosti ukazuje, o kolik se mohou snížit její výnosy, než se dostane do bodu zvratu. Na základě získaných dat z předchozích kapitol a podkapitol bude tato rezerva vypočítána. Pro výpočet bude použit následující vzorec:

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

Po výpočtu bezpečnostní podnikatelské rezervy jsme schopni vypočítat i bezpečnostní koeficient, který zobrazuje procentní zastoupení bezpečnostní podnikatelské rezervy v poměru s celkovými výnosy. Pro tento výpočet využijeme vzorec:

$$BK = \frac{BPR}{CV} * 100$$

Tab. 14 – Hodnoty k výpočtu a výpočet bezpečnostní podnikatelské rezervy za rok 2017–2019. (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2017	2018	2019
Výnosy	145 781	138 160	156 396
Bod zvratu	147 982	128 695	147 044
Bezpečnostní rezerva	-2 201	9 465	9 352
Bezpečnostní koeficient [%]	-1,5 %	6,85 %	5,98 %

Při pohledu na tabulku je opět zřejmý záporný výsledek ve ztrátovém roce 2017, kdy firmě chybělo něco málo přes 2,2 milionu korun českých, aby se vůbec dostala k dosažení bodu zvratu a skončila tak na nule neboli bez zisku, ale i bez ztráty. V následujících letech se podniku ale dařilo. V obou letech měla podnikatelskou rezervu okolo 6 – 6,85 %, což v roce 2018 představuje necelých 9,5 milionu Kč a v roce 2019 je to 9,4 milionu korun českých.

9.2 Stanovení nákladové funkce

Pro stanovení nákladové funkce bude využita klasifikační metoda, v níž bude použito rozdělení fixních a variabilních nákladů z předchozí kapitoly. Vzhledem k tomu, že společnost vyrábí pro trh vícero výrobků, bude využit haléřový ukazatel. Níže v Tabulce 14 jsou zachyceny veškeré potřebné údaje pro stanovení nákladové funkce.

Tab. 15 – Hodnoty sloužící ke stanovení nákladové funkce v letech 2017–2019. (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2017	2018	2019
Výnosy	145 781	138 160	156 396
Variabilní náklady	117 037	106 093	127 557
Haléřový ukazatel	0,8028	0,7679	0,8156
Fixní náklady	29 182	29 870	27 115

Z Tabulky 14 dosadíme veličiny do základního vzorce, abychom získali nákladovou funkci za každý sledovaný rok:

$$N = FN + h * Q$$

Po dosazení získáme nákladové funkce, které podnik může použít v následujících letech pro odhad celkových nákladů. Pro rok 2020 by mohl podnik využít nákladovou funkci z roku 2019, kdy za Q dosadí plánované tržby a tím by mohli vypočítat, jaké budou přibližné náklady na tyto tržby.

Tab. 16 – Nákladové funkce podniku v letech 2017–2019. (vlastní zpracování)

Rok	Nákladová funkce
2017	$N = 29\,182 + 0,8028 * Q$
2018	$N = 29\,870 + 0,7679 * Q$
2019	$N = 27\,115 + 0,8156 * Q$

10 KALKULACE

V poslední části praktické poloviny se bude bakalářské práce zabývat kalkulací podniku. Na základě poskytnutých dat od společnosti, jak sestavují kalkulace na určitý druh výrobku byl vytvořen kalkulační vzorec, který společnost používá.

1. přímý materiál
2. mzdové náklady
3. ostatní přímý materiál
- vlastní náklady výroby**
5. režie 15 % z přímých nákladů
- úplné vlastní náklady výkonu**
6. zisk
- cena výrobku bez DPH**
7. DPH
- cena výrobku s DPH**

Obr. 11 – Kalkulační vzorec analyzované společnosti. (vlastní zpracování)

Společnost se rozhodla využívat typický kalkulační vzorec, který si upravila dle svých potřeb. Jako první kalkuluje přímý materiál, který zahrnuje přímé suroviny, které spotřebovává při výrobě daného výrobku. V případě čokoládového musli to jsou například bezlepkové ovesné vločky, tři druhy belgické čokolády, olej, třtinový cukr, med, kakaové máslo, burizony a kokosové lupínky. Už ze složení je patrné, že si firma dává záležet na kvalitě výrobku a používá tomu odpovídající suroviny.

Dále přičítá přímé mzdy, které zahrnují mzdy výrobních dělníků včetně sociálního a zdravotního pojištění.

Ve třetím kroku přičte ostatní přímé náklady, kde jsou zahrnuty například etikety nebo obaly.

Jako jeden z posledních kroků společnost připočítá režii 15 %, která se stanoví z přímých nákladů. Tyto režie nejsou nijak více rozdělené a slouží k pokrytí nákladů spojených s energiemi, odpisy, opravami strojů a zařízení.

Takto společnost stanoví výrobní cenu, ke které přičtou požadovaný zisk. Po přičtení marže vyjde výsledná cena. Výsledná cena je bez DPH a je potřeba ji ještě k výrobní ceně přičíst.

Společnost má nastavenou jinou cenu pro svůj e-shop a cenu pro velkoobchodní odběratele. Prodejní cena výrobků pro odběratele je nižší, a tedy má na ni společnost téměř o polovinu nižší zisk, než když výrobek prodá na svém e-shopu.

11 SHRUTÍ ANALÝZY NÁKLADŮ

Hlavním cílem bylo analyzovat náklady podniku a zjistit jejich stav v letech 2017-2019. Data byla čerpána z výroční zprávy společnosti a byly doplněny o informace přímo od jednatelů společnosti. Dále vede analýza k doporučením a návrhům pro podnik.

V začátku praktické části byly shrnuty základní informace o společnosti, a okrajově se zabývala působením firmy. Jedná se o výrobní firmu zabývající se výrobou psyliem, vlákninou, kašemi, zelenými potravinami a dalšími doplňky stravy. Cílem je nabídnout zákazníkovi výrobek v co nejvyšší kvalitě a vyřešit jeho možné problémy, případně jim předcházet.

V další části byla provedena majetková finanční struktura podniku. Ta nastínila, o jaký podnik se jedná, kolika majetkem disponuje a jaké jsou jeho zdroje financování.

Po majetkové a finanční struktuře následovalo vytvoření hospodářského výsledku hospodaření, který ukazuje, že se společnosti vedlo dobře, kromě roku 2017, kdy byla společnost ztrátová. Následně bylo provedeno druhové členění nákladů, kde byly náklady rozčleněny podle jejich druhu na základě výkazu zisků a ztrát.

Po klasifikaci nákladů podle druhu byla provedena horizontální a vertikální analýza.

Při vertikální analýze bylo zjištěno, že největší část nákladů celkových nákladů podniku ve všech letech tvoří výkonová spotřeba. V roce 2019 se dokonce vyšplhala přes 80 %. Nejméně tvořila v roce 2018, kdy představovala necelých 76 % celkových nákladů.

V dalším kroku byly náklady rozčleněny na variabilní a fixní. Díky tomu se ukázalo, které náklady se mění s objemem výroby a které nikoli. Nejvyšší položkou variabilních nákladů je spotřeba materiálu, která dosahovala v roce 2017 k 58 milionům ze všech sledovaných let.

Devátá kapitola byla věnována modelaci nákladů. První podkapitola byla zaměřena na analýzu bodu zvratu a druhá na stanovení nákladové funkce. Bod zvratu byl proveden na základě haléřového ukazatele, jelikož společnost vyrábí velké množství výrobků, a tedy bylo pro výpočet jednodušší zvolit právě tuto možnost.

V desáté kapitole se práce zabývá kalkulací podniku. Podnik využívá typický kalkulační vzorec, který si upravil podle svých potřeb.

Následující a zároveň i poslední kapitola 12 se věnuje návrhům a doporučením pro společnost na základě výsledků a rozhovoru s majitelem firmy.

12 NÁVRHY A DOPORUČENÍ

Analýza nákladů byla sestavena na základě účetní závěrky a poskytnutých materiálů společnosti od roku 2017 po rok 2019. Na základě výsledků a rozhovoru s majitelem firmy jsou níže popsána stanovená doporučení.

Mezi první doporučení patří členění nákladů, jelikož z tohoto doporučení budou vycházet další body. Firma používá pouze druhové členění nákladů, které vychází z účetnictví. Pokud by se společnost rozhodla pro širší sledování nákladů, druhové členění na to nestačí. V bakalářské práci byly náklady rozděleny podle závislosti na objemu produkce, tedy na variabilní náklady a náklady fixní, které byly dále použity na analýzu bodu zvratu a nákladovou funkci.

Rozčleněné náklady na variabilní a fixní by mohla společnost využít i pro stanovení bodu zvratu, které je dalším doporučením pro podnik. Po rozhovoru s vedením firmy bylo zjištěno, že se ve společnosti nesestavuje bod zvratu. Je to z důvodu, že vedení ví, jaké částky měsíčně potřebují dosáhnout, aby byli schopni pokrýt veškeré náklady, což je pro ně momentálně dostačující. Pokud by se však v budoucnu rozhodli své rozhodnutí změnit, mohou s pomocí členěním nákladů na variabilní a fixní tento bod jednoduše sestavit. Kdyby zařadili ještě podrobnější rozdělení těchto nákladů na výrobu a e-shop a je možné sestavovat body zvratu pro výrobu i e-shop zvlášť.

Po stanovení bodu zvratu se nabízí vypočítat i bezpečnostní podnikatelskou rezervu, která společnosti zobrazuje, jak vysokých výnosů dosahuje a firma se tak může rozhodnout jakou částku si může dovolit například investovat a kterou bude případně spořit na nečekané výdaje.

Stejně jako bod zvratu, tak společnost nesestavuje ani nákladovou funkci. V kapitole 9.2. byly sestavena nákladová funkce za analyzované roky 2017, 2018 a 2019. Z této kapitoly využijeme nákladové funkce a dosadíme do ní tržby z ostatních let, abychom zjistili, o kolik se liší od skutečných nákladů, které společnost evidovala následující rok.

Tab. 17 – Nákladové funkce z kapitoly 9.2. (vlastní zpracování)

Rok	Nákladová funkce
2017	$N = 29\,182 + 0,8028 * Q$
2018	$N = 29\,870 + 0,7679 * Q$
2019	$N = 27\,115 + 0,8156 * Q$

V Tabulce 17 jsou nákladové funkce za jednotlivé roky. Funkce jsou ve tvaru $N = FN + h * Q$, kdy FN značí fixní náklady, h je haléřový ukazatel a Q zobrazuje počet jednotek produkce vyjádřený v peněžních jednotkách.

Tab. 18 – Srovnání odhadovaných a reálných nákladů pomocí nákladové funkce. (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2018	2019	2020
Tržby	138 160	156 396	147 693
Náklady	135 963	154 672	146 120
Odhadované náklady přes nákladovou funkci	140 097	149 996	147 573

Z Tabulky 18 je možné vidět, že v roce 2018 se po dosažení tržeb do nákladové funkce vyčíslily náklady na 140 097 000 Kč. Skutečné náklady tohoto roku byly 135 963 000 korun českých. Rozdíl je tedy 4 134 000 Kč, o které odhadovala nákladová funkce více. V roce 2019 byly skutečné náklady 154 672 000 Kč.

Když bychom dosadily tržbu, které dosáhla společnost v tomto roce, zjistíme, že nákladová funkce by odhadovala tyto náklady na 149 996 000 Kč, což je o 4 676 000 Kč méně.

Pokud vezmeme hodnoty z roku 2020, kdy podnik dosahoval tržeb v částce 147 693 tis. Kč a jeho náklady byly 146 120 tis. Kč tak zjistíme, že se zde odhad nákladů z nákladové funkce nejvíce blížil nákladům, které byly skutečně vynaloženy a rozdíl je 1 453 000 Kč. Ačkoli jsou tato čísla pouze informativní, mohlo by její zařazení přinést přínos i pro jednotlivá oddělení v podniku.

Dalším velkým nárůstem za sledované období jsou mzdy se smlouvou na dobu o provedení práce. Od roku 2017 do roku 2019 tato položka stoupla o téměř 51 %. V roce 2017 byla průměrná mzda pro na zaměstnance necelých 38 000 Kč, v roce v roce 2018 se průměrná mzda na zaměstnance zvýšila na částku přes 39 000 Kč a roku 2019 mírně klesla a vycházela průměrně přes 37 000 Kč na zaměstnance, tedy podobně jako v roce 2017. Pokud by to bylo možné, šly by snížit mzdové náklady za brigádníky a nabídnout práci lidem v podniku spolu se zvýšením jejich mezd.

Pátým doporučením bylo vylepšení e-shopu, jelikož přes oficiální e-shop společnosti bylo možno zakoupit jejich produkty pouze na území České republiky. Ačkoli již dříve bylo na základě valné hromady rozhodnuto o založení dceřiné společnosti na Slovensku, která slouží jako hlavní distributor produktů na slovenský trh, nebylo možné si objednat výrobky přes oficiální e-shop. Společnost se však začátkem srpna roku 2021 rozhodla tuto skutečnost změnit a zasílání na Slovensko již nabízí, stejně jako poskytuje slovenským zákazníkům celý web v jejich rodném jazyce. Do budoucna by bylo vhodné nabízet rozesílání z vlastního e-shopu do vícero zemí, jelikož z celkového obrátu tvořil export více jak 23 %. I když by k tomu kroku možná byla potřeba využít sklady v zahraničí, mohli by se stáhnou vysoké náklady za provize. Pro to, zda by se to firmě vyplatilo, by mohla použít bod zvratu. I přes to, že by firma musela vynaložit náklady na úpravu webu a způsoby logistiky, je pravděpodobné, že tato investice přinese vysoké výnosy.

Z internetového doporučení je i poslední bod, který se zabývá propagací na sociálních sítích. Vzhledem k tomu, že firma investuje do propagace i pomocí influencer marketingu, nabízí se možnost uspořádání společnou akci pro blogery (influencery) s programem a dostat tak společnost více do podvědomí pomocí sociálních sítí. Jestliže firma eviduje vyšší tržby po poskytnutí slevového kódu při spolupráci s influencery, bylo by tak možné při této „kampani“ dosáhnout vyšších výnosů než obvykle.

ZÁVĚR

Hlavním cílem této práce bylo provést analýzu nákladů ve vybrané společnosti. Po provedení analýzy byly podány návrhy a doporučení, jak by mohl podnik zlepšit využití nákladů a zefektivnit jejich využití.

V teoretické části se práce zabývala rešerší literárních zdrojů. Na základě knižních zdrojů byly vymezeny náklady a jejich finanční a manažerské pojetí, dále se práce zabývala členěním nákladů, kdy druhové členění nákladů je vlastní finančnímu pojetí nákladů a ostatní uvedené členění spadá pod pojetí manažerské. Dalším bodem práce bylo modelování nákladů, jako například bod zvratu nebo nákladová funkce a v poslední kapitole se práce zabývala kalkulacemi.

Praktická část začala charakteristikou společnosti, kde byla přiblížena společnost, její výroba a finanční a majetková struktura. Následovala analýza nákladů, kde bylo provedeno druhové členění nákladů, které následně bylo využito na horizontální a vertikální analýzu nákladů. Dále byly náklady rozděleny podle objemu výroby na variabilní a fixní, které byly dále využity v kapitole modelování nákladů pro provedení analýza bodu zvratu a sestavení nákladová funkce. Desátá kapitola nastínila, že pro sestavení kalkulace podnik využívá klasický kalkulační vzorec, který si upravil dle svých potřeb.

V poslední kapitole jsou návrhy a doporučení pro firmu, které by mohla společnost využít k lepšímu řízení a optimalizaci nákladů. Mezi doporučení spadá rozdělení nákladů na variabilní a fixní, sestavování bodu zvratu jak pro e-shop, tak pro výrobu, sestavování nákladových funkcí pro lepší odhad budoucích nákladů a možná propagace pomocí kampaně s influencer marketingem. Jedním z doporučení bylo vylepšení e-shopu a nabídnout dopravu i na Slovensko, což společnost udělala ještě před vydáním práce, tedy začátkem srpna 2021.

Práce byla přínosem pro rozšíření znalostí na problematiku nákladů. Další přínos může nabídnout v podobě inspirace pro analyzovanou společnost.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

BRAGG, Steven M. 2011. *Cost accounting fundamentals: essential concepts and examples*. 3rd ed. Centennial, Colo: S.M. Bragg, ISBN 978-0980069990.

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

DRURY, Colin. 2015. *Management and cost accounting*. 9th ed. Andover: Cengage Learning, 827 s. ISBN 978-1-4080-9393-1.

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ, Jaroslav WAGNER a Petr PETERA, 2015. *Manažerské účetnictví – nástroje a metody*. 2., aktualizované a přepracované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 404 s. ISBN 978-80-7478-743-0.

HANSEN, Don R, Maryanne M MOWEN a Liming GUAN, 2011. *Cost management: accounting & control*. 7th ed. Mason: South-Western. ISBN 978-0324659337.

HOBZA, Vladimír, Vladimír HOBZA a Eva SCHWARTZHOFFOVÁ. 2015. *Manažerská ekonomika: kapitoly k finanční analýze: výkladový text, příklady a případové studie*. Olomouc: Univerzita Palackého v Olomouci, 96 s. ISBN 978-80-244-4889-3.

KOCMANOVÁ, Alena, 2013. *Ekonomické řízení podniku*. Praha: Linde Praha, 358 s. ISBN 978-80-7201-932-8.

KNÁPKOVÁ, Adriana, Drahomíra PAVELKOVÁ, Daniel REMEŠ a Karel ŠTEKER. 2017. *Finanční analýza: komplexní průvodce s příklady*. 3., komplet. aktual. vyd. Praha: Grada, 232 s. ISBN 978-80-271-0911-1.

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

LAZAR, Jaromír. 2012. *Manažerské účetnictví a controlling*. 1. vyd. Praha: Grada, 271 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-4133-8.

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

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

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, 263 s. ISBN 978-80-247-5773-5.

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

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

ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ. 2016. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví. 2. vyd.* Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-271-0048-4.

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

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

ZÁMEČNÍK, Roman, Zuzana TUČKOVÁ a Ludmila HRONKOVÁ, 2009. *Podniková ekonomika II.* Vyd. 1. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně. 194 s. ISBN 978-80-7318-624-1.

ZLÁMAL, Jaroslav a Jana BELLOVÁ. 2011. *Podniková ekonomie a management. 2. vydání.* Univerzita Palackého v Olomouci, 254 s. ISBN 978-8024417240.

Internetové zdroje:

Klasifikace ekonomických činností, 2020. Vyhledávač CZ-NACE [online]. [cit. 2021-8-1]. Dostupné z: <https://www.cznace.cz>.

KUBÍČEK, Marcel, 2016. PROVOZNÍ PÁKA, BOD ZVRATU POMOCÍ CASH FLOW. *DOCPLAYER* [online]. [cit. 2021-03-17]. Dostupné z: <https://docplayer.cz/10739849-Provozni-paka-bod-zvratu-pomoci-cash-flow.html>.

VANČUROVÁ, Pavlína, 2014. Druhové a účelové členění výsledovky – jaké přináší výhody a nevýhody? *Dauc* [online]. [cit. 2021-02-22]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=46145>.

Ostatní zdroje:

Interní materiály analyzované společnosti

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

BZ	bod zvratu
CV	celkové výnosy
CN	celkové náklady
VN	variabilní náklady
FN	fixní náklady
VH	výsledek hospodaření
p	cena výrobku
b	variabilní náklady na kus

SEZNAM OBRÁZKŮ

<i>Obr. 1 — Vztah jednotlivých přístupů k pojetí nákladů. (Popesko a Papadaki, 2016).....</i>	<i>16</i>
<i>Obr. 2 – Průběh celkových variabilních nákladů (Král a kol., 2018).....</i>	<i>23</i>
<i>Obr. 3 – Fixní náklady (Popesko a Papadaki, 2016).....</i>	<i>24</i>
<i>Obr. 4 – Bod zvratu. (Taušl Procházková a kol., 2018).....</i>	<i>27</i>
<i>Obr. 6 – Průběh celkových nákladů (Synek, 2011).....</i>	<i>29</i>
<i>Obr. 7 – U - tvar dlouhodobé nákladové funkce (Synek, 2011).....</i>	<i>30</i>
<i>Obr. 8 – Všeobecný kalkulační vzorec (Čechová, 2011).....</i>	<i>33</i>
<i>Obr. 9 – Výsledek hospodaření v letech 2017–2019 v grafickém znázornění. (vlastní zpracování).....</i>	<i>45</i>
<i>Obr. 10 – Graf vývoje nákladových druhů v letech 2017–2019. (vlastní zpracování).....</i>	<i>49</i>
<i>Obr. 11 – Porovnání výnosů a bodu zvratu v letech 2017–2019. (vlastní zpracování).....</i>	<i>59</i>
<i>Obr. 12 – Kalkulační vzorec analyzované společnosti. (vlastní zpracování).....</i>	<i>62</i>

SEZNAM TABULEK

<i>Tab. 1 – Vývoj počtu zaměstnanců. (vlastní zpracování)</i>	41
<i>Tab. 2 – Majetková struktura podniku. (vlastní zpracování)</i>	42
<i>Tab. 3 – Finanční struktura podniku. (vlastní zpracování)</i>	43
<i>Tab. 4 – Výsledek hospodaření podniku. (vlastní zpracování)</i>	44
<i>Tab. 5 – Druhové členění nákladů. (vlastní zpracování)</i>	46
<i>Tab. 6 – Úrokové krytí v letech 2017–2019. (vlastní zpracování)</i>	48
<i>Tab. 7 – Horizontální analýza. (vlastní zpracování)</i>	50
<i>Tab. 8 – Vertikální analýza nákladů. (vlastní zpracování)</i>	52
<i>Tab. 9 – Přehled variabilních, fixních a celkových nákladů společnosti za roky 2017–2019. (vlastní zpracování)</i>	53
<i>Tab. 10 – Variabilní náklady společnosti v letech 2017-2019. (vlastní zpracování)</i>	54
<i>Tab. 11 – Fixní náklady společnosti v letech 2017–2019. (vlastní zpracování)</i>	56
<i>Tab. 12 – Údaje k bodu zvratu v letech 2017–2019. (vlastní zpracování)</i>	58
<i>Tab. 13 – Bod zvratu v letech 2017–2019. (vlastní zpracování)</i>	59
<i>Tab. 14 – Hodnoty k výpočtu a výpočet bezpečnostní podnikatelské rezervy za rok 2017–2019. (vlastní zpracování)</i>	60
<i>Tab. 15 – Hodnoty sloužící ke stanovení nákladové funkce v letech 2017–2019. (vlastní zpracování)</i>	61
<i>Tab. 16 – Nákladové funkce podniku v letech 2017–2019. (vlastní zpracování)</i>	61
<i>Tab. 17 – Nákladové funkce z kapitoly 9.2. (vlastní zpracování)</i>	66
<i>Tab. 18 – Srovnání odhadovaných a reálných nákladů pomocí nákladové funkce. (vlastní zpracování)</i>	66

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha P I: Výkaz zisků a ztrát za rok 2018-2019

Příloha P II: Výkaz zisků a ztrát za rok 2017

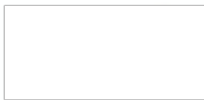
PŘÍLOHA P I: VÝKAZ ZISKŮ A ZTRÁT ZA ROK 2018-2019

Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů		VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY		Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky	
		k 31. prosinci 2019		<input type="text"/>	
		(v celých tisících Kč)		Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky	
		DRUHOVÉ ČLENĚNÍ		<input type="text"/>	
		IČ		<input type="text"/>	
		<input type="text"/>			
Označení	Text	Číslo řádku	Skutečnost v účetním období		
a	b	c	běžném 1	minulém 2	
I.	Tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb	01	89 918	92 523	
II.	Tržby za prodej zboží	02	61 927	38 916	
A.	Výkonová spotřeba (ř. 04 + 05 + 06)	03	124 773	102 933	
1	Náklady vynaložené na prodané zboží	04	54 435	33 041	
2	Spotřeba materiálu a energie	05	54 766	53 764	
3	Služby	06	15 572	16 128	
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	07	-2 312	-39	
C.	Aktivace (-)	08	0	0	
D.	Osobní náklady (ř. 10 + 11)	09	22 345	21 534	
1	Mzdové náklady	10	16 115	15 532	
2	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady (ř. 12 +13)	11	6 230	6 002	
2. 1	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	12	5 349	5 170	
2. 2	Ostatní náklady	13	881	832	
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti (ř. 15 + 18 +19)	14	2 875	4 213	
1	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku (ř. 16 + 17)	15	3 331	3 125	
1. 1	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	16	3 331	3 125	
1. 2	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - dočasné	17	0	0	
2.	Úpravy hodnot zásob	18	-421	563	
3.	Úpravy hodnot pohledávek	19	-35	525	
III.	Ostatní provozní výnosy (ř. 21 + 22 + 23)	20	4 084	5 544	
III. 1	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	21	224	1 217	
2	Tržby z prodaného materiálu	22	3 151	4 143	
3	Jiné provozní výnosy	23	709	184	
F.	Ostatní provozní náklady (ř. 25 až 29)	24	4 428	4 965	
1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	25	242	866	
2.	Prodaný materiál	26	2 864	3 443	
3.	Daně a poplatky v provozní oblasti	27	86	110	
4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	28	63	-117	
5.	Jiné provozní náklady	29	1 173	663	
-	Provozní výsledek hospodaření (+/-) (ř. 01 + 02 - 03 - 07 - 08 - 09 - 14 + 20 - 24)	30	3 820	3 377	

IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku - podíly (ř. 32 + 33)	31	0	0
IV. 1	Výnosy z podílů - ovládaná nebo ovládající osoba	32	0	0
2	Ostatní výnosy z podílů	33	0	0
G.	Náklady vynaložené na prodané podíly	34	0	0
V.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku (ř. 36 + 37)	35	0	0
V. 1	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku - ovládaná nebo ovládající osoba	36	0	0
2	Ostatní výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	37	0	0
H.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem	38	0	0
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy (ř. 40 +41)	39	0	7
VI. 1	Výnosové úroky a podobné výnosy - ovládaná nebo ovládající osoba	40	0	7
2	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	41	0	0
I.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti	42	0	0
J.	Nákladové úroky a podobné náklady (ř. 44 + 45)	43	1 174	978
1	Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládající osoba	44	0	0
2	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	45	1 174	978
VII.	Ostatní finanční výnosy	46	467	1 170
K.	Ostatní finanční náklady	47	921	848
.	Finanční výsledek hospodaření (+/-) (ř. 31 - 34 + 35 - 38 + 39 - 42 -43 + 46 - 47)	48	-1 628	-649
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř. 30 +48)	49	2 192	2 728
L.	Daň z příjmů (ř. 51 + 52)	50	468	531
1.	Daň z příjmů splatná	51	277	722
2.	Daň z příjmů odložená	52	191	-191
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-) (ř. 49 - 50)	53	1 724	2 197
M.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	54	0	0
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř. 53 -54)	55	1 724	2 197
*	Čistý obrat za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII.	56	156 396	138 160
Právní forma účetní jednotky:		Společnost s ručením omezeným		
Předmět podnikání nebo jiné činnosti:		Výroba ostatních potravinářských		
Okamžik sestavení 11.6.2020	Podpisový záznam osoby odpovědné za sestavení účetní závěrky	Podpisový záznam statutárního orgánu nebo fyzické osoby, která je účetní jednotkou		

PŘÍLOHA P II: VÝKAZ ZISKŮ A ZTRÁT ZA ROK 2017

Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů		VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY k 31. prosinci 2017 (v celých tisících Kč)		Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky	
		DRUHOVÉ ČLENĚNÍ		<input type="text"/>	
		IČ		Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky	
		<input type="text"/>		<input type="text"/>	
Označení a	Text b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období		
			běžném 1	minulém 2	
I.	Tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb	01	98 913	112 777	
II.	Tržby za prodej zboží	02	41 287	37 107	
A.	Výkonová spotřeba (ř. 04 + 05 + 06)	03	115 250	120 991	
1	Náklady vynaložené na prodané zboží	04	36 043	32 359	
2	Spotřeba materiálu a energie	05	61 183	64 601	
3	Služby	06	18 024	24 031	
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	07	-403	-810	
C.	Aktivace (-)	08	0	0	
D.	Osobní náklady (ř. 10 + 11)	09	22 121	21 686	
1	Mzdové náklady	10	15 944	15 778	
2	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady (ř. 12 +13)	11	6 177	5 908	
2. 1	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	12	5 362	5 235	
2. 2	Ostatní náklady	13	815	673	
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti (ř. 15 + 18 +19)	14	1 206	2 891	
1	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku (ř. 16 + 17)	15	3 224	2 443	
1. 1	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	16	3 224	2 443	
1. 2	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - dočasné	17	0	0	
2.	Úpravy hodnot zásob	18	-58	87	
3.	Úpravy hodnot pohledávek	19	-1 960	361	
III.	Ostatní provozní výnosy (ř. 21 + 22 + 23)	20	4 829	23 701	
III. 1	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	21	306	810	
2	Tržby z prodaného materiálu	22	4 173	3 250	
3	Jiné provozní výnosy	23	350	19 641	
F.	Ostatní provozní náklady (ř. 25 až 29)	24	4 105	23 832	
1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	25	295	2	
2.	Zůstatková cena prodaného materiálu	26	3 635	2 554	
3.	Daně a poplatky v provozní oblasti	27	89	99	
4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	28	-555	534	
5.	Jiné provozní náklady	29	641	20 643	
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-) (ř. 01 + 02 - 03 - 07 - 08 - 09 - 14 + 20 - 24)	30	2 750	4 995	
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku - podíly (ř. 32 + 33)	31	0	0	
IV. 1	Výnosy z podílů - ovládaná nebo ovládající osoba	32	0	0	
2	Ostatní výnosy z podílů	33	0	0	
G.	Náklady vynaložené na prodané podíly	34	0	0	
V.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku (ř. 36 + 37)	35	0	0	
V. 1	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku - ovládaná nebo ovládající osoba	36	0	0	
2	Ostatní výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	37	0	0	
H.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem	38	0	0	
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy (ř. 40 +41)	39	14	15	
VI. 1	Výnosové úroky a podobné výnosy - ovládaná nebo ovládající osoba	40	14	15	
2	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	41	0	0	

I.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti	42	0	0
J.	Nákladové úroky a podobné náklady (ř. 44 + 45)	43	743	596
1	Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládaná osoba	44	0	0
2	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	45	743	596
VII.	Ostatní finanční výnosy	46	738	1 345
K.	Ostatní finanční náklady	47	3 176	920
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-) (ř. 31 - 34 + 35 - 38 + 39 - 42 -43 + 46 - 47)	48	-3 167	-156
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř. 30 +48)	49	-417	4 839
L.	Daň z příjmů (ř. 51 + 52)	50	21	1 103
1.	Daň z příjmů splatná	51	53	1 196
2.	Daň z příjmů odložená	52	-32	-93
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-) (ř. 49 - 50)	53	-438	3 736
M.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	54	0	0
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř. 53 -54)	55	-438	3 736
*	Čistý obrat za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII.	56	145 781	174 945
Právní forma účetní jednotky:		Společnost s ručením omezeným		
Předmět podnikání nebo jiné činnosti:		Výroba ostatních potravinářských výrobků		
Okamžik sestavení 21.6.2018	Podpisový záznam osoby odpovědné za sestavení účetní závěrky 	Podpisový záznam statutárního orgánu nebo fyzické osoby, která je účetní jednotkou 