

Analýza nákladů a jejich řízení ve firmě Moleda, a.s.

Lenka Bobalová

Bakalářská práce
2012

 Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav podnikové ekonomiky
akademický rok: 2011/2012

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Lenka BOBALOVÁ**
Osobní číslo: **M09937**
Studijní program: **B 6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Management a ekonomika**

Téma práce: **Analýza nákladů a jejich řízení ve firmě Moleda, a.s.**

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

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

II. Praktická část

- Zpracujte analýzu nákladů společnosti Moleda, a.s. a proveďte analýzu současného stavu jejich řízení.
- Na základě zpracovaných analýz navrhněte alternativy pro optimalizaci nákladů při navýšení stávající výroby, a analyzujte dopady jejich využití na hospodaření společnosti.

Závěr

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

Seznam odborné literatury:

FIBÍROVÁ, Jana a ŠOLJAKOVÁ, Libuše. Hodnotové nástroje řízení a měření výkonnosti podniku. Praha: ASPI, 2005. 263 s. ISBN 80-7357-084-X.
HRADECKÝ, Mojmír, LANČA, Jiří a ŠÍŠKA, Ladislav. Manažerské účetnictví. Praha: Grada, 2008. 259 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
KRÁL, Bohumil. Manažerské účetnictví. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010. 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
POPEŠKO, Boris. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. Praha: Grada, 2009. 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.
SYNEK, Miloslav. Manažerská ekonomika. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 2011. 471 s. ISBN 978-80-247-3494-1.

Vedoucí bakalářské práce: doc. Ing. Boris Popesko, Ph.D.
Ústav podnikové ekonomiky
Datum zadání bakalářské práce: 2. dubna 2012
Termín odevzdání bakalářské práce: 18. května 2012

Ve Zlíně dne 2. dubna 2012

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka



doc. Ing. Boris Popesko, Ph.D.
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že:

- odevzdáním bakalářské/diplomové 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 obhajoby¹;
- bakalářská/diplomová práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému,
- na mou bakalářskou/diplomovou 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. 3²;
- podle § 60³ odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

¹ zákon č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, § 47b Zveřejňování závěrečných prací:

(1) Vysoká škola nevyjádřeně zveřejňuje disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce, u kterých proběhla obhajoba, včetně posudků oponentů a výsledku obhajoby prostřednictvím databáze kvalifikačních prací, kterou spravuje. Způsob zveřejnění stanoví vnitřní předpis vysoké školy.

(2) Disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce odevzdané uchazečem k obhajobě musí být též nejméně pět pracovních dnů před konáním obhajoby zveřejněny k nahlášení veřejnosti v místě určeném vnitřním předpisem vysoké školy nebo není-li tak určeno, v místě pracoviště vysoké školy, kde se má konat obhajoba práce. Každý si může ze zveřejněné práce pořizovat na své náklady výpisy, opisy nebo rozmnoženiny.

(3) Platí, že odevzdáním práce autor souhlasí se zveřejněním své práce podle tohoto zákona, bez ohledu na výsledek obhajoby.

² 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, § 35 odst. 3:

(3) Do práva autorského také nezasahuje škola nebo školské či vzdělávací zařízení, užívá-li nikoli za účelem přímého nebo nepřímého hospodářského nebo obchodního prospěchu k výuce nebo k vlastní potřebě dílo vytvořené zájemcem nebo studentem ke splnění školních nebo studijních povinností vyplývajících z jeho právního vztahu ke škole nebo školskému či vzdělávacímu zařízení (školní dílo).

³ 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, § 60 Školní dílo:

(1) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení mají za obvyklých podmínek právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla (§ 35 odst. 3). Odpírá-li autor takového díla udělit svolení bez vážného důvodu, mohou se tyto osoby domáhat náhrady chybějícího projevu jeho vůle u soudu. Ustanovení § 35 odst. 3 zůstává nedotčeno.

- podle § 60⁴ odst. 2 a 3 mohu užít své dílo – bakalářskou/diplomovou práci - nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s předchozím písemným souhlasem Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše);
- pokud bylo k vypracování bakalářské/diplomové práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tj. k nekomerčnímu využití), nelze výsledky bakalářské/diplomové práce využít ke komerčním účelům.

Prohlašuji, že:

- jsem bakalářskou/diplomovou práci zpracoval/a samostatně a použité informační zdroje jsem citoval/a;
- odevzdaná verze bakalářské/diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 18.5.2012

Babolovc

⁴ 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, § 60 Školní dílo:

- (2) Není-li sjednáno jinak, může autor školního díla své dílo užít či poskytnout jinému licenci, není-li to v rozporu s oprávněnými zájmy školy nebo školského či vzdělávacího zařízení.
- (3) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení jsou oprávněny požadovat, aby jim autor školního díla z výdělku jím dosaženého v souvislosti s užitím díla či poskytnutím licence podle odstavce 2 přiměřeně přispěl na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložily, a to podle okolností až do jejich skutečné výše; přitom se přihlídí k výši výdělku dosaženého školou nebo školským či vzdělávacím zařízením z užití školního díla podle odstavce 1.

ABSTRAKT

Tato bakalářská práce s názvem Analýza nákladů a jejich řízení ve firmě Moleda, a.s. se zabývá analýzou nákladů z několika hledisek a dále navržením a zhodnocením možných variant pro zvýšení nákladů. Bakalářská práce se skládá ze dvou částí, z teoretické a praktické. Teoretická část obsahuje průzkum nákladů z různých úhlů pohledu a dále se zabývá manažerským rozhodováním. Praktická část zahrnuje představení společnosti, a podrobnou analýzu nákladů. Následuje analýza bodu zvratu a dále dvě navržené varianty pro zvýšení nákladů. Na závěr jsou stanovena doporučení pro výběr optimální varianty.

Klíčová slova:

analýza nákladů, fixní a variabilní náklady, bod zvratu, řízení nákladů, navýšení nákladů

ABSTRACT

This bachelor thesis named Cost Analysis and Cost Management in the Company Moleda, a.s. analyzes the costs from several perspectives, as well as designing and evaluating possible options for increasing costs. This thesis consists of two parts, the theoretical and the practical. The theoretical part contains a survey of costs from different perspectives and dealing with managerial decisions. The practical part includes the company characteristics and detailed cost analysis. Another part contents break even analysis and two options for the proposed increase in costs. In conclusion, recommendations are provided for selecting the optimal variant.

Keywords:

Cost Analysis, Fixed and Variable Costs, Break-even Point, Cost Management, Costs Increase

Úvodem této bakalářské práce bych chtěla poděkovat svému odbornému vedoucímu, panu doc. Ing. Borisi Popeskovi, Ph.D., za jeho připomínky a odborné rady, kterými přispěl k vypracování mé bakalářské práce. Také děkuji společnosti Moleda, a.s. a obzvlášť panu Ing. Jaroslavu Navrátilovi, za jeho pomoc a ochotu při poskytování podkladů potřebných k vypracování mé bakalářské práce.

Velký dík patří také mojí rodině za podporu a pomoc během studia.

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

OBSAH

ÚVOD	10
I TEORETICKÁ ČÁST	11
1 VZTAH NÁKLADŮ, VÝNOSŮ A VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ	12
1.1 NÁKLADY	12
1.2 VÝNOSY	12
1.3 VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ.....	13
1.3.1 Funkce zisku	13
2 NÁKLADY	15
2.1 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ V MANAŽERSKÉM ÚČETNICTVÍ.....	15
2.1.1 Finanční (pagatorní) pojetí nákladů.....	16
2.1.2 Hodnotové pojetí nákladů	16
2.1.3 Ekonomické pojetí nákladů	17
3 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	18
3.1 DRUHOVÉ ČLENĚNÍ	18
3.2 ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ	19
3.2.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení	19
3.2.2 Náklady jednicové a režijní.....	20
3.3 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ PODLE ODPOVĚDNOSTI ZA JEJICH VZNIK	20
3.4 KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ.....	20
3.5 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ Z HLEDISKA POTŘEB ROZHODOVÁNÍ	21
3.5.1 Členění nákladů podle závislosti na objemu prováděných výkonů	21
3.5.2 Analýza bodu zvratu	22
3.5.3 Kritické využití výrobní kapacity	25
3.5.4 Relevantní a irelevantní náklady; rozdílové náklady	25
3.5.5 Oportunitní náklady	26
3.5.6 Náklady vázané k rozhodnutí	26
3.5.7 Utopené náklady	27
4 MANAŽERSKÉ ROZHODOVÁNÍ	28
4.1 MANAŽERSKÝ ROZHODOVACÍ PROCES	28
4.1.1 Definice cílů.....	28
4.1.2 Vypracování a zvážení všech alternativ.....	28
4.1.3 Zhodnocení vybraných alternativ	29
4.1.4 Přijetí vhodné alternativy, její řešení a uskutečnění.....	29
4.2 MANAŽERSKÉ ROZHODOVACÍ ÚLOHY.....	30
4.2.1 Úlohy, které nevyžadují vklady prostředků	30
4.2.2 Úlohy, které vyžadují vklady prostředků.....	31
4.2.3 Cenová rozhodování	32
5 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI	33
II PRAKTICKÁ ČÁST	34

6	CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI.....	35
6.1	IDENTIFIKAČNÍ ÚDAJE SPOLEČNOSTI	35
6.2	PŘEDMĚT PODNIKÁNÍ	35
6.3	PŘEDSTAVENÍ VÝROBKŮ.....	36
6.4	HISTORIE SPOLEČNOSTI	37
6.5	ZAMĚSTNANCI	38
6.6	CERTIFIKÁTY	38
6.7	POSTAVENÍ NA TRHU	39
7	ANALÝZA NÁKLADŮ SKUPINY MOLEDA.....	40
7.1	ZÁKLADNÍ EKONOMICKÉ VÝSLEDKY SPOLEČNOSTI	40
7.2	DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	41
7.3	ČLENĚNÍ NÁKLADŮ NA JEDNICOVÉ A REŽIJNÍ.....	44
7.4	ČLENĚNÍ NÁKLADŮ NA VARIABILNÍ A FIXNÍ.....	46
7.5	ANALÝZA BODU ZVRATU	49
8	ZHODNOCENÍ NÁKLADŮ PŘI NAVÝŠENÍ VÝROBY	53
8.1	NAVÝŠENÍ VÝROBY PROSTŘEDNICTVÍM PŘESČASŮ	53
8.2	NAVÝŠENÍ VÝROBY PROSTŘEDNICTVÍM PŘIDÁNÍ DRUHÉ SMĚNY	55
8.3	POROVNÁNÍ JEDNOTLIVÝCH VARIANT S RŮZNÝMI OBJEMY VÝROBY	58
9	DOPORUČENÍ PRO SPOLEČNOST.....	61
	ZÁVĚR	63
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	64
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	67
	SEZNAM OBRÁZKŮ	68
	SEZNAM TABULEK	69
	SEZNAM PŘÍLOH	70

ÚVOD

V dnešní době je velmi důležité sledovat náklady podniku a zjišťovat, které náklady jsou opravdu potřeba a které nám jen zbytečně snižují zisk. V každé firmě, ať už jde o výrobní či obchodní podnik, nebo nabídku služeb je nutné, aby manažeři měli kontrolu nad svými náklady. Je opravdu významné znát původ svých nákladů a dokázat je propojit s konkrétními výrobky. Podstatné je také znát bod, ve kterém už podnik přestává vytvářet zisk, protože nedlouho po něm přichází ztráta, jak jsme se mohli díky světové krizi před několika lety přesvědčit.

V této bakalářské práci se budu zabývat řízením nákladů ve skupině Moleda, kterou tvoří společnosti Moleda, a.s. a AG Auto, spol. s r.o., protože struktura skupiny je vzájemně úzce provázaná. Společnost AG Auto spol. s r.o. zaměstnává pracovníky, kteří exkluzivně pracují pro společnost MOLEDA, a.s. a společnost MOLEDA, a.s. vlastní výrobní zařízení, zásoby a materiál. Z pohledu bakalářské práce bylo vhodnější pracovat s daty obou společností tak, aby byla patrna změna jednotlivých nákladů při navýšení výroby.

V teoretické části se budu věnovat oblasti manažerského účetnictví a nákladům, zejména jejich členění. Protože budu v praktické části hodnotit, která ze dvou alternativ navýšení nákladů je pro společnost výhodnější, budu se v této části zabývat také manažerským rozhodováním.

V praktické části nejprve uvedu základní charakteristiku společnosti, budu se věnovat její historii, dále také tomu, co vyrábějí. V další části zhodnotím, jaké je postavení této společnosti na trhu.

Dále už bude navazovat hodnotící část, ve které nejdříve zanalyzuji náklady dle druhového členění. Kromě toho budou náklady rozděleny podle toho, jaký mají vztah ke změně objemu výroby, tedy na fixní a variabilní a na základě toho bude vypočítán bod zvratu.

Protože společnost požaduje, aby byly navrženy varianty nákladů při navýšení výroby, budu se zabývat tím, jak se změní náklady při navýšení stávající výroby stejného sortimentu výrobků. Tohoto zvýšení se budou týkat dvě alternativy, první se bude vztahovat k využití stávajících pracovníků s použitím přesčasů, druhá se bude věnovat zvýšení výroby se zavedením druhé směny. Nakonec obě tyto varianty zhodnotím a navrhu, která z variant bude pro firmu výhodnější.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 VZTAH NÁKLADŮ, VÝNOSŮ A VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ

Výnosy, náklady a hospodářský výsledek patří k nejdůležitějším popisům hospodaření každého podniku.

Majetek se při provozu podniku spotřebuje nebo opotřebuje, vůči zaměstnancům se vytvářejí závazky z důvodu zúčtování mezd, od dodavatelů se nakupují služby apod. Toto všechno je možné považovat za náklady podniku, které představují vstupy do hospodářského procesu. Výsledky z hospodářské činnosti (výrobky, vykonané služby) naopak považujeme za výstupy z hospodářského procesu. Nazýváme je výkony, a pokud je prodáme, tak výnosy podniku. (Švarcová a kolektiv, 2006, s. 136)

1.1 Náklady

Náklady představují jakékoli odčerpání vlastního jmění, snižující dosažený výnos. Z hlediska vlastníka se může jednat o výdaje označované jako dary, odměny orgánům společnosti, pokuty. V daňovém pojetí jsou to prostředky na vynaložení příjmů, či udržení a zajištění výnosů. Z pohledu manažera se jedná o vstupy prostředků do hospodářských procesů. (Hunčová, 2007, s. 46)

Pokaždé zároveň s nákladem nepřichází také výdej peněz. Jako příklad je možné uvést převzetí materiálu. Částku, která je uvedena na faktuře, zaúčtujeme jako náklad, ale výdej peněz nastane, až peníze uhradíme např. z bankovního účtu, což může trvat i týden. Výdej tedy nastane až o týden později, a proto je nutné mezi náklady a výdaji vidět rozdíly. U nákladů jde o účetní operace, kdežto výdaje se pohybují kolem finančních operací. (Němec, 1998, s. 30,31)

1.2 Výnosy

Jako výkony podniku jsou označovány všechny výsledky práce podnikatele a pracovníků firmy, neboli vyrobené a prodané výrobky, nebo také vykonané služby. Jelikož firma častokrát vyrábí více druhů výrobků, celkové výkony jsou součtem jednotlivých výkonů. Firma může mít i další tržby, např. z obchodní činnosti. Součet všech tržeb ze všech oblastí společnosti nazýváme výnosy. (Němec, 1998, s. 32)

Výnosy podniku lze označit i jako peněžní částky, které podnik získal za určité účetní období ze všech svých činností. Hlavní výnosy jednotlivých druhů podniků se liší podle toho, na co se daný podnik zaměřuje. Jestliže se jedná o výrobní podnik, jeho hlavními výnosy jsou tržby za prodej vlastních výrobků a služeb. Pokud se zaměříme na obchodní podnik, je to rozdíl mezi prodejní a kupní cenou zboží. (Synek a kol., 2003, s. 67)

Mezi příjmy a výnosy také existuje rozdíl. O příjmy se totiž jedná až v době, kdy došlo k přírůstku majetku, nejčastěji ve formě finančních prostředků v hotovosti či na účtu, bez ohledu na to, za co byly přijaty. Příjem samozřejmě nemusí být výnosem a výnos se nemusí stát příjmem. (Hunčová, 2007, s. 47)

1.3 Výsledek hospodaření

Porovnáním výnosů a nákladů vyčíslíme výsledek hospodaření. Jestliže výnosy jsou větší než náklady, jedná se o zisk, v opačném případě vznikla podniku ztráta.

Pro zjištění výsledku hospodaření se používá výsledovka, neboli výkaz zisku a ztrát, která srovnává veškeré výnosy a veškeré náklady určitého účetního období a zjišťuje nejen výsledek hospodaření, ale ukazuje i zdroje výsledku, tzn., že vysvětluje jeho vznik. Zjišťování výsledku je zúčtování nákladů a výnosů, ne zúčtování plateb. Výsledek je vymezen mezi dvěma nebo více obdobími. Ke každému období musí být přiřazeny ty náklady a výnosy, se kterými věcně a časově souvisí. Nezáleží na tom, jestli byly náklady uhrazeny v tomto, příštím nebo minulém období. Jestliže dojde k platbě, která je spojena s příštím nebo minulým obdobím, v takovém případě se použije časového rozlišení. (Wöhe a Kislingerová, 2007, s. 702)

1.3.1 Funkce zisku

Zisk v první řadě vyjadřuje míru úspěšnosti podnikání. Je zdrojem prosté i rozšířené reprodukce, odvíjí se od velikosti a struktury kapitálu a jeho využití.

Mezi základní funkce zisku patří:

- ❖ Funkce kriteriální – vyjadřuje se rozdílem mezi výnosy a náklady (= míra zisku)
- ❖ Funkce reprodukční – ukazuje, jaká je obnovitelnost podnikových zdrojů
- ❖ Funkce stimulační - zjišťuje se podíl na jeho dosažení, finančně se hodnotí zásluhy

- ❖ Funkce distribuční – výše zisku a míra zdanění má vliv na rozdělení získaných prostředků mezi zainteresované strany, kterými jsou investice, odměny, fondy, daně. (Hunčová, 2007, s. 48)

2 NÁKLADY

Náklady jsou s výrobou úzce spojeny, protože všechny své vstupy musí firmy zaplatit. Podniky, které chtějí být ziskové, musí s touto podmínkou počítat. Je ale potřebné vynakládat nákladů co nejméně, protože všechny zbytečně vynaložené náklady snižují zisk podniku. Ovlivňují také rozhodování o vstupech, investicích i o tom, zda u podnikání zůstat, nebo s touto činností přestat. Firmy se při řízení nákladů snaží vybrat takové metody, které jsou nejeфекtivnější, a které mají nejnižší náklady. (Samuelson, 2007, s. 124)

Mezi jednu ze základních definic nákladů patří ta podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, která pokládá náklady za: *Snížení ekonomického prospěchu, k němuž došlo za účetní období, které se projevilo úbytkem nebo snížením užitečnosti aktiv nebo zvýšením závazků, a které vedlo ke snížení vlastního kapitálu jiným způsobem než přidělem z vlastního kapitálu vlastníkům.* (International Accounting Standards Comitee Foundation, 2003, s. G-12)

V nákladovém účetnictví je náklad považován za hodnotově vyjádřené účelné vynaložení ekonomických zdrojů, které je účelově spjato s uskutečňováním předmětu činnosti podniku. V této definici nákladů se ukazuje snaha zajistit hospodárnost vynaložených nákladů. Náklady vymezené touto definicí mají dva důležité znaky, jimiž jsou účelnost a účelovost. (Fibířová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 93)

Účelnost je formulována pomocí kritérií racionality vynaložených nákladů. Jenom vynaložení, které je racionální a přiměřené výsledku činnosti, se stává nákladem. (Král a kol., 2006 s. 44; Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2010, s. 17)

Účelovost je vyjádřena ekonomickým prospěchem, který znázorňuje užitečný výstup dané aktivity převoditelný na peníze. (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2010, s. 17)

2.1 Členění nákladů v manažerském účetnictví

Náklady jsou evidovány k různým účelům, a proto vyžadují sledování z různých hledisek podle toho, k jakým potřebám jsou zjišťovány. V zásadě rozlišujeme dvě hlavní pojetí nákladů, a to finanční a manažerské. Finanční je určeno pro externí uživatele, manažerské pro vnitřní použití ve firmě. Manažerské pojetí můžeme dále rozdělit na hodnotové a ekonomické pojetí nákladů. (Popesko, 2009, s. 32)

2.1.1 Finanční (pagatorní) pojetí nákladů

Finanční pojetí nákladů se nejčastěji využívá ve finančním účetnictví. Vychází z nutnosti vykazování a oceňování majetku v rozvaze a také hospodářského výsledku ve výsledovce finančního účetnictví. Informace jsou určeny zejména pro externí uživatele. V tomto případě je obsah nákladů a také jejich kvantifikace podřízena pravidlům platným ve finančním účetnictví, jež předpokládají nepřetržitou činnost podniku. (Král a kol., 1997 s. 41; Synek a kol., 2003, s. 73)

Základem finančního pojetí nákladů je peněžní forma koloběhu prostředků, v níž se náklady chápou jako peníze investované do výkonů, které zajišťují náhradu peněz v jejich původní výši. Podle Synka je účetními náklady spotřeba hodnot v daném období zachycená ve finančním účetnictví. Je však také třeba odlišit náklady od peněžních výdajů, které představují úbytek peněžních zdrojů podniku bez ohledu na účel použití. (Král a kol., 2006, s. 57; Synek a kol., 2003, s. 73)

Takovýto pohled plně vyhovuje externím uživatelům, avšak v podnikové praxi je pro potřeby manažerů mnohdy nedostačující. Finanční pojetí má pro manažery několik omezení. Náklady jsou oceněny ve skutečných pořizovacích cenách a jako náklady mohou být zahrnuty pouze ty, které jsou podloženy reálným výdejem peněz. (Král a kol., 2006, s. 57)

2.1.2 Hodnotové pojetí nákladů

Cílem hodnotového pojetí nákladů je poskytovat informace pro běžné řízení a kontrolu aktuálně uskutečňovaných procesů v podniku. Hlavním smyslem tohoto pojetí je zobrazení ekonomických zdrojů za podmínek, které platí v současnosti. Všechny majetkové složky se tedy neoceňují na bázi historických nákladů, jako tomu bylo u finančního pojetí, ale oceňují se cenami, které dnes odpovídají jejich hodnotě. Do hodnotových nákladů se nezahrnují jen peněžně vyjádřitelné zdroje, ale také ty, ze kterých sice neplyne výdej peněz, ale jsou spjaty s danou aktivitou. (Král a kol., 2006, s. 58)

V hodnotovém pojetí jsou zahrnuty jak náklady z finančního účetnictví, tak také ty, které se ve finančním účetnictví objevují v jiné hodnotě, nebo se zde neobjevují vůbec. Jsou to tzv. kalkulační náklady. (Popesko, 2009, s. 33)

2.1.3 Ekonomické pojetí nákladů

Na rozdíl od finančního účetnictví, ekonomické pojetí nákladů není ovlivněno státem. Pravidla pro ohodnocování nákladů si v tomto případě určuje každý podnik individuálně. (Popesko, 2009, str. 33)

Ekonomické pojetí nákladů je spojeno nejen s aktuálně probíhajícími procesy, ale také s výběrem optimálních budoucích alternativ. Rozhodování o alternativách využití zdrojů znázorňuje jeden z podstatných problémů ekonomiky. S výběrem alternativ pak souvisí maximum hodnoty, které lze prostřednictvím zvolené varianty získat. S tímto pojetím souvisí oportunitní náklady, které můžeme definovat jako maximální ušlý efekt, o který jsme přišli v důsledku využití ekonomického zdroje ve zvolené alternativě. (Král a kol., 2006, s. 60)

V manažerském účetnictví se kategorie oportunitních nákladů využívá k doplnění reálných nákladů, jež vznikají realizací zvolené alternativy. (Král a kol., 1997, s. 51)

3 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ

Manažeři musí řídit výši i strukturu nákladů podniku. Pro správné řízení podniku je důležité, abychom si náklady dokázali začlenit do několika různých skupin podle toho, k jakému účelu potřebujeme znát jejich výši. Takovýto rozdělení existuje několik, a v následující části budou jednotlivé způsoby členění vysvětleny.

3.1 Druhové členění

U druhového členění nákladů rozdělujeme náklady podle druhů ekonomických zdrojů, potřebujeme se tedy seznámit s ekonomickou podstatou vynaložených vstupních zdrojů. (Lazar, 2001, s. 18)

Při tomto třídění se náklady soustředí do stejnorodých skupin podle činností jednotlivých výrobních faktorů. Toto dělení odpovídá na otázku, co bylo spotřebováno. (Synek a kol., 2003, s. 74)

Podle Synka mezi **základní nákladové druhy** patří:

- ❖ **Spotřeba** surovin a materiálu, paliv, energie, provozních látek,
- ❖ **Odpisy** budov, strojů, výrobního zařízení, nástrojů, nehmotného investičního majetku,
- ❖ **Mzdové a ostatní osobní náklady** obsahují většinou mzdy, platy, provize, sociální a zdravotní pojištění,
- ❖ **Finanční náklady** zahrnují pojistné, placené úroky, poplatky atd.
- ❖ **Náklady na externí služby**, jako jsou opravy a udržování, nájemné, dopravné, cestovné

Druhové náklady se stávají předmětem zobrazení hned při jejich vstupu do podniku, vznikají spotřebou materiálu, prací nebo služeb od jiných subjektů, řadí se tedy mezi externí. Z hlediska podrobnějšího členění je možné zařadit je mezi jednoduché. (Fibírová a kol., 2002, s. 82)

Členění nákladů podle druhů je významné, protože informuje o spotřebě vstupních ekonomických zdrojů, a tím o vztahu podniku ke svému okolí.

Dále utváří vazby mezi hlavním podnikovým rozpočtem a dílčími plány podniku. Druhé členění nákladů je základním tříděním v plánu nákladů a ve výsledovce podniku, kde je také závazně stanovena struktura nákladů. Jde tedy o jedno ze základních členění ve finančním účetnictví. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 78; Martinovičová, 2006, s. 65)

3.2 Účelové členění

Členění nákladů podle nákladových druhů neobsahuje hledisko účelu nákladů, díky tomu nemůže docházet ke kontrole přiměřenosti spotřeby nákladů. K hodnocení přiměřenosti vznikajících nákladů je proto nutné použít členění nákladů podle účelu, tj. podle činností, které vyvolávají jejich vznik. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 78)

Čechová tvrdí, že účelové členění nákladů vyjadřuje přímý vztah nákladů k účelu jejich vynaložení. Dá se říci, že jde o to, co má být výsledkem procesu, v němž budou vynaložené náklady spotřebovány. Bylo by nesmyslné vynakládat náklady, pokud by každý z nich neměl už při svém vzniku vymezenou účelovost. Na základě toho víme, k jakému účelu vynaložíme určité peněžní prostředky. (2011, s. 75)

Tyto náklady se z hlediska hospodárnosti rozdělí do dvou skupin podle jejich základního vztahu k činnosti, aktivitě nebo operaci:

3.2.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení

Pro určení vztahu jednotlivých nákladových položek k výkonům podniku a jejich efektivnosti se náklady rozdělují na několik dalších členění. Jedním z nich je rozdělení na náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení. (Popesko, 2009, s. 37)

Náklady technologické jsou vynaloženy na tvorbu výkonů a jsou vyvolané technologií daného výkonu. Mezi tyto náklady může být zařazena spotřeba materiálu, spotřeba energie technologického zařízení, nebo mzdové náklady výkonných pracovníků. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 103)

Náklady na obsluhu a řízení jsou vynaloženy za účelem vytvoření, zajištění a udržení podmínek racionálního průběhu určité aktivity. Náklady technologické se přeměňují na konkrétní výkony, základní podmínky průběhu procesů naopak zabezpečují náklady na obsluhu a řízení. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 103; Král a kol., 2006, s. 68)

3.2.2 Náklady jednicové a režijní

Náklady je také možné dělit na základě vztahu ke konkrétnímu výkonu či jednici. Podle tohoto kritéria je pak lze dělit na jednicové a režijní.

Čechová ve své knize Manažerské účetnictví uvádí, že jednicové náklady se vykazují v samostatných konkrétních položkách ve vztahu ke stanovenému výkonu. Za jednicové náklady se považují např. náklady na spotřebu materiálu či náklady na mzdy. Jedná se tedy o náklady, které jsou přiřaditelné k určitému výkonu. Objevují se zde zejména náklady technologické, ale je možné sem zahrnout i náklady na obsluhu a řízení. (2011, s. 78)

O režijních nákladech hovoříme, pokud u nich není možné vyjádřit bezprostřední vztah ke konkrétní jednotce výkonu jako nositeli nákladů. Tyto náklady jsou společné pro celý druh výkonu, skupiny výkonů nebo dokonce pro útvar. (Fibířová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 104)

3.3 Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik

Synek uvádí, že členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik se snaží odpovědět na otázku, kde, ve kterém útvaru náklady vznikly. V této části se tedy náklady dělí podle vnitropodnikových útvarů. Složitost a úroveň tohoto členění závisí na tom, jak je podnik rozsáhlý a také na složitosti jeho výroby. (2003, s. 75)

V rámci tohoto členění zmiňuje Král také pojem odpovědnostní středisko. Je to vnitropodnikový útvar, kterému jsou přiřazovány jednotlivé náklady odpovědnosti. (2006, s. 70)

V rámci této kategorie se také objevuje odpovědnostní účetnictví, což je jedna z oblastí manažerského účetnictví. Odpovědnostní účetnictví motivuje odpovědnostní střediska k racionalizaci prováděných činností a ke zvyšování efektivity prostřednictvím informací o tom, jaké je jejich individuální hospodaření v rámci podniku. (Popesko, 2009, s. 37)

3.4 Kalkulační členění

Odpověď na otázku, na co byly náklady vynaloženy (na které výrobky nebo služby), je předmětem kalkulačního členění nákladů. Rozdělování nákladů z tohoto pohledu je pro podnik velice důležité, neboť díky němu můžeme určit zisk jednotlivých výrobků a rozhodovat tak, které výrobky a v jaké míře je pro nás výhodné vyrábět. Každý výrobek totiž

přispívá k podnikovému zisku různou měrou. Toto členění je důležité v mnoha oblastech manažerského rozhodování podniku, např. jestli podnik určitou činnost zajistí vlastními silami, či ji získá prostřednictvím dodavatelů. Kalkulační jednice je potom přesně vymezený výkon. (Synek a kol., 2003, s. 75)

Podle toho, jakým způsobem přiřadíme náklady na kalkulační jednici, rozeznáváme dvě hlavní skupiny nákladů:

- ❖ **Náklady přímé**, které jsou vynaloženy v souvislosti s konkrétním výkonem, a tomuto výkonu lze náklady bezprostředně přiřadit. Může se jednat o mzdové náklady pracovníka, který pracuje pouze na jednom výrobku, dále například spotřeba materiálu, jenž vchází přímo do výrobku. (Lazar, 2001, s. 19)
- ❖ **Náklady nepřímé** zajišťují vytvoření podmínek pro skupinu výkonů či středisek, a z toho důvodu jsou jim přiřazovány na základě rozvrhových základů. Za nepřímé náklady je možno považovat správní náklady, ale může se jednat o jakékoli náklady, které jsou společné více výkonům. (Lazar, 2001, s. 19; Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 105)

3.5 Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování

Předchozí členění nákladů jsou spjata zejména s těmi náklady, které byly vynaloženy v minulosti. Jestliže náklady rozdělíme z hlediska rozhodování, nejedná se o reálné hodnoty nákladů, ale o odhadované budoucí stavy nákladů u navrhovaných variant.

3.5.1 Členění nákladů podle závislosti na objemu prováděných výkonů

Král ve své publikaci Manažerské účetnictví uvádí, že členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů se považuje za přerod mezi klasicky orientovaným účetnictvím, tedy tím, které je zaměřeno na minulost, a manažerským účetnictvím, které se orientuje na budoucnost. (2006, s. 74)

V souvislosti se změnami objemu výkonů lze náklady rozdělit do dvou základních skupin, kterými jsou variabilní a fixní náklady.

Jestliže se náklady v závislosti na změnách objemu výkonů mění, při zvýšení výkonu se zvyšují a při snížení výkonu zase snižují, jedná se o **variabilní náklady**, které jsou na změnách

objemu výkonů závislé. Tyto náklady znázorňují vklady, které je možno ekonomicky dělit a vkládat je do jednotlivých procesů v takové výši, která odpovídá danému objemu výkonů a to v čase, v němž jsou uskutečňovány. Jejich výše je ovlivněna objemem a strukturou výkonů. (Čechová, 2011, s. 81; Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 107)

Variabilní náklady se mohou měnit v závislosti na změnách objemu výroby. Jestliže se mění stejně jako objem výroby, pak se jedná o náklady **proporcionální**. V případě, že náklady rostou rychleji než objem výroby, jde o nadproporcionální náklady. V posledním případě se náklady zvyšují pomaleji než objem výroby, a hovoříme o nákladech podproporcionálních. (Čechová, 2011, s. 82)

Pokud se náklady nemění v souvislosti se změnami objemu výkonů, při poklesu či zvýšení objemu výkonů zůstávají konstantní, hovoříme o **nákladech fixních**, jež jsou na změnách objemu výkonů nezávislé. Tyto náklady jsou vždy vynakládány jednorázově na určité časové období. Objem výkonů, které je možné s fixními náklady vytvořit, je limitován jejich kapacitou. (Čechová, 2011, s. 81; Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 107)

Fixní náklady vyjádřené na jednotlivé výrobky klesají s rostoucí výrobou. Jestliže tento jev vyjádříme graficky, jedná se o degresivní charakter v podobě hyperboly, jejíž hodnoty se blíží ose x (počet kusů). Tento jev se nazývá **degrese fixních nákladů**. (Lang, 2005, s. 48)

Ve vyšším rozsahu využití kapacity se také objevují **skokové fixní náklady**, které rostou o náklady dodatečně vložené kapacity a mění se tedy „skokem“. (Hunčová, 2007, s. 52)

Z dlouhodobého hlediska ovšem náklady na fixní a variabilní nerozdělujeme, existují jen náklady variabilní, protože z dlouhodobého pohledu je možné veškeré výrobní činitele měnit.

Rozdělení nákladů na variabilní a fixní se často využívá u bodu zvratu, při kterém dosažené výnosy uhradí vynaložené náklady.

3.5.2 Analýza bodu zvratu

Členění nákladů v závislosti na objemu výkonů, tedy na fixní a variabilní, je využitelné téměř ve všech oblastech podnikatelského procesu.

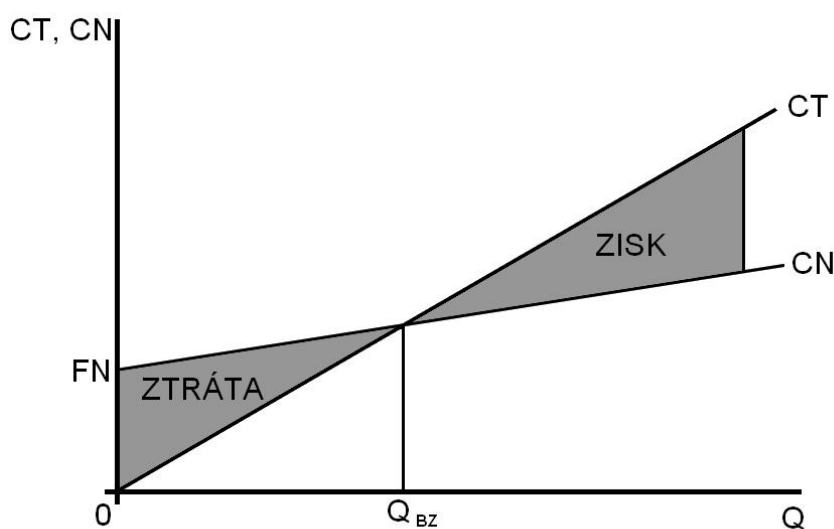
Toto dělení je značně využíváno zejména při řešení úloh na existující kapacitě, při kterých se většinou řeší, jak se změní náklady, výnosy a zisk, pokud změníme objem výroby. Nejdůle-

žitější částí těchto úloh je analýza bodu zvratu, tedy bodu, ve kterém se tržby z prodeje rovnají celkovým nákladům, jak fixním, tak variabilním. Je to zlomový bod, ve kterém podnik nevytváří zisk, ale zároveň se také nenachází ve ztrátě. (Král a kol., 2006, s. 80)

Analýza bodu zvratu je využívaným prostředkem při řízení zisku. Na základě této analýzy můžeme zjistit minimální rozsah činností, který je potřebný k pokrytí celkových nákladů, nebo můžeme zjišťovat, jaká výše tržeb je třeba pro dosažení daného zisku.

Jelikož se fixní a variabilní náklady chovají odlišně, dochází i k rozdílnému způsobu jejich návratnosti, můžeme také říci úhrady prostřednictvím dosažených tržeb. Variabilní náklady výkonu jsou vyvolány konkrétním výkonem, předpokládá se, že budou uhrazeny z ceny každého prodaného výkonu. Fixní náklady jsou vynaloženy v každém případě, nezáleží na tom, jestli podnik prodává, nebo ne. Prodaný výkon pouze přispívá na úhradu těchto nákladů. (Fibířová a Šoljaková, 2005, s. 81)

Rozdíl mezi cenou a variabilními náklady se nazývá **marže**, nebo také **příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku**. Je možné jej používat jako základní kritérium ziskovosti jednotlivých výkonů. (Král a kol., 2006, s. 81)



Obr. 1 Bod zvratu (Fibířová a Šoljaková, 2005, s. 80)

Průběh bodu zvratu můžeme znázornit graficky, jak je vidět na obrázku 1.

Tržby se při nulovém prodeji rovnají nule, jejich příjma tudíž prochází nulovým bodem. Příjma nákladů pak protíná osu y ve výšce, ve které odhadujeme výši fixních nákladů. Můžeme vidět, že při nulové výrobě vzniká ztráta v úrovni fixních nákladů. Čím více se objem výroby zvyšuje, tím se také snižuje ztráta, až v místě nulového bodu zanikne úplně. V místě, kde příjma celkových nákladů protne příjmu tržeb, se nachází bod zvratu. Zisk začne vznikat s dalším objemem výroby. (Synek a kol., 2003, s. 130)

Výpočet bodu zvratu

Vzorec pro vypočtení bodu zvratu lze jednoduše odvodit z jeho základní definice (takový objem výkonů, při němž se celkové náklady rovnají celkovým tržbám). Prostřednictvím bodu zvratu je možné stanovit minimální rozsah činnosti, který je nezbytný k úhradě celkových nákladů, případně dosažení žádaného zisku.

$$CN = CT \quad (1)$$

$$FN + v * Q = c * Q \quad (2)$$

$$Q_{BZ} = \frac{FN}{c - v} [ks, kg, l, km] \quad (3)$$

Takto je bod zvratu vyjádřen v naturálních jednotkách, lze ho použít pouze při výrobě jednoho druhu výrobku. (Fibířová a Šoljaková, 2005, s. 82)

Bod zvratu při různorodé produkci

Bod zvratu je možné vyjádřit také hodnotově jako minimální objem výnosů z prodeje. Tyto výnosy by měly pokrýt celkové náklady, tedy fixní i variabilní náklady období. Každá peněžní jednotka tržeb může být rozdělena na část, která pokryje variabilní náklady, a na tu část, která uhradí fixní náklady a zisk.

Průměrné variabilní náklady na peněžní jednotku tržeb vyjadřují, kolik z každé jednotky tržeb připadá na úhradu variabilních nákladů. (Fibířová a Šoljaková, 2005, s. 82)

$$Q_{BZ} = \frac{FN}{1 - h} [Kč] \quad (4)$$

V tomto případě je ve jmenovateli zlomku $1 - h$, což znázorňuje příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku, připadající na 1 Kč objemu výroby. (Zámečník, Tučková a Hromková, 2007, s. 50)

Bod zvratu a požadovaný zisk

Jestliže chceme dosáhnout určitého zisku, pro potřebný objem výkonů budeme vycházet ze stejného vzorce. V tomto případě vypadá vzorec pro výpočet objemu výroby následovně

$$Q_z = \frac{FN + Z}{c - v} \quad (5)$$

Z dosažené marže je nutné uhradit nejen fixní náklady, ale vytvořit také požadovanou část zisku. (Fibířová, 2003, str. 85)

3.5.3 Kritické využití výrobní kapacity

Kritické využití výrobní kapacity je poměr objemu výroby ve výši bodu zvratu a výrobní kapacity.

$$VK_{krit} = \frac{Q_{BZ} * 100}{VK} [\%] \quad (6)$$

Kritické využití výrobní kapacity nám udává, na kolik procent musí podnik využít výrobní kapacitu, aby dosáhl bodu zvratu. (Zámečník, Tučková a Hromková, 2007, s. 48)

Výrobní kapacitu označujeme jako maximální objem produkce, který může podnik vyrobit za určitou dobu. Tato veličina je ovšem pouze teoretická. Kapacita výrobní jednotky je závislá na mnoha faktorech, mezi něž patří zejména technická úroveň strojů a vybavení, používané suroviny atd. (Synek a kol., 2003, s. 259)

3.5.4 Relevantní a irelevantní náklady; rozdílové náklady

Při členění nákladů na relevantní a irelevantní jde o to posoudit, které náklady budou nebo nebudou ovlivněny uvažovanou variantou řešení rozhodovací úlohy. Bývají také označovány jako dělení nákladů podle typu rozhodovací úlohy. Na základě tohoto členění tedy vznikla skupina relevantních nákladů, na něž má dané rozhodnutí vliv, tyto náklady se mění se

změnou rozhodnutí. Druhá část je skupina irelevantních nákladů, rozhodnutí na ně nemá vliv, zůstávají stále ve stejné výši. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 80)

Podle Popeska začalo být pojetí relevantních a irelevantních nákladů používáno v souvislosti s hodnocením manažerských rozhodnutí ve snaze eliminovat zkreslení, která by mohly zapříčinit právě irelevantní náklady, zahrnuté do rozhodovacího procesu. (2009, s. 41)

Rozdílové náklady jsou zvláštní formou nákladů relevantních, jedná se o rozdíl nákladů před uvažovanou změnou a po ní. (Král a kol., 2006, s. 83)

3.5.5 Oportunitní náklady

Čechová ve své publikaci Manažerské účetnictví uvádí, že se jedná o oportunitní náklady, jestliže vznikají jako nevyužitý efekt z jiných možných rozhodnutí. Tyto náklady mají ve skutečnosti jen fiktivní charakter, nejsou tedy evidovány v přesné výši, pouze pomáhají v rozhodování, jestli ta či ona varianta řešení bude využita. Jedná se o hodnocení efektivity daného rozhodnutí, znázorňují ušlý efekt z nejlepší varianty, který jsme obětovali pro variantu vybranou. Tyto náklady též někdy nazýváme náklady obětované příležitosti. Jestliže určité rozhodnutí nepřijmeme, pak vzniká ušlý zisk, tedy oportunitní náklady. (Popesko, 2009, s. 42; Čechová, 2011, s. 67)

Král uvádí, že oportunitní náklady se využívají zejména v případech, kde v úvahu přichází dvě a více rozhodnutí. Uplatňují se u podniků s omezenými zdroji činnosti (např. omezená kapacita zařízení). (2006, s. 85)

3.5.6 Náklady vázané k rozhodnutí

Vázané náklady vzniknou na základě daného rozhodnutí v budoucnosti. Využívají se při vývoji a technologickém řešení výrobků, které ovlivňují budoucí úroveň nákladů při jejich výrobě. (Král a kol., 2006, s. 87)

Hunčová říká, že skutečná výše nákladů bývá ovlivněna lidským faktorem, obzvláště kvalitou rozhodování. Analýza hospodárnosti zkoumá odpovědnost a zásluhy pracovníků nebo nákladových středisek na dosaženém zisku. Analýzu nákladů můžeme zaměřit na jednotlivé fáze produkce, a snažíme se objektivně najít slabá místa v rozhodování, technologiích i provozu.

Náklady můžeme členit na ty, které jsou na kvalitě rozhodování buď závislé, nebo nezávislé. Část nákladů je vždy na rozhodnutí alespoň minimálně závislá a část téměř nebo zcela nezávislá. Ke vzniku zcela nezávislých nákladů vedou objektivní, na podniku nezávislé důvody, které se dají pouze předvídat. (Hunčová, 2007, s. 57)

3.5.7 Utopené náklady

Tyto náklady nese podnik v každém případě, ať se rozhodne pro tu či onu alternativu. Už jejich název nám napovídá o jejich povaze. Utopené náklady byly vynaloženy v minulosti, a žádným rozhodnutím v budoucnu už nemohou být změněny. Nemůžeme je ušetřit, ať už se rozhodneme jakkoli. Pro utopené náklady je typické, že jejich celkovou výši nelze ovlivnit, je pro ně charakteristická dlouhá doba mezi výdajem a vyjádřením nákladu. Vynakládají se už před začátkem výroby a jedinou možností jejich snížení je přijmout zcela opačné investiční rozhodnutí. (Holman, 1999, s. 54; Popesko, 2009, s. 41)

V další fázi rozhodování s nimi nelze počítat, jde pouze o to, nalézt možnosti jejich dalšího využití. (Hunčová, 2007, s. 57)

4 MANAŽERSKÉ ROZHODOVÁNÍ

Jedním z hlavních posláních manažerského účetnictví je dodávání správných informací manažerům ve správný čas. Tyto informace se pak využívají k tvorbě manažerských rozhodnutí. Snahou manažerského účetnictví je tedy zajistit podklady pro tvorbu rozhodnutí tak, aby byly optimálně splněny cíle organizace. (Petřík, 2005, s. 121)

Tvorbu rozhodnutí je možné označit jako výběr té nejlepší alternativy z několika nabízených. Tyto alternativy se týkají efektivního naplnění cílů organizace.

4.1 Manažerský rozhodovací proces

Rozhodovací procesy jsou procesy řešení rozhodovacích problémů, tj. problémů, u kterých existuje více variant řešení (tj. alespoň dvě).

Rozhodování i rozhodovací proces jsou ovlivněny rozhodovacími problémy, podmínkami rozhodování, ale také přístupem manažera k rozhodování, či jeho zkušenostmi. (Fotr, Švecová a kol., 2010, s. 20)

Rozhodovací proces můžeme rozdělit do čtyř základních etap, kterými jsou definice cílů, vypracování a zvážení všech alternativ, zhodnocení vybraných alternativ a přijetí vhodné alternativy.

4.1.1 Definice cílů

Pro to, abychom mohli řešit rozhodovací problémy v organizaci, je potřebné identifikovat problémové oblasti a stanovit si plán jejich řešení podle určitých priorit. Jedná se o snahu vyhodnotit a vyjasnit aktuální situaci a vlivy aktuálního dění. (Fotr, Švecová a kol., 2010, s. 57)

Je potřeba, stanovit jasné, vzájemně se nevyklučující a měřitelné cíle. Ideálně by měly být cíle kvantifikovatelné, protože pak je snadnější jejich zpracování v počítači a pomocí různých statistických modelů, a také kontrola. (Petřík, 2005, s. 122)

4.1.2 Vypracování a zvážení všech alternativ

Tvorba variant patří mezi jednu z nejvýznamnějších fází řešení rozhodovacích problémů. Kvalitní varianta přispívá ke kvalitě celého řešení, pokud ale varianta nepatří k příliš kvalit-

ním, může realizaci řešení problému poškodit, nebo dokonce znemožnit. (Fotr, Švecová a kol., 2010, s. 127)

Petřík si myslí, že k objektivnímu a úplnému zhodnocení všech variant je třeba mít tyto varianty k dispozici ve správný čas a na správném místě. Do užšího výběru pak vybereme ty, které nejlépe splňují naše požadavky, a z nich potom vybereme tu nejlepší. Ale je také důležité již jednou odmítnuté varianty znovu přezkoumávat z důvodu změn vnitřních nebo i vnějších podmínek a případně se k vyřazené variantě znovu vrátit. Postup si usnadníme a snížíme náklady, které bychom použili při vytváření nové varianty.

Pro správný výsledek je vhodné vybírat správnou variantu z co největšího souboru možných řešení. V praxi ovšem bývá tento počet omezen na dvě až tři. To může být způsobeno nejenom pohodlností zkoumat více řešení, ale také rostoucími náklady na získávání informací. (Petřík, 2005, s. 122)

4.1.3 Zhodnocení vybraných alternativ

Pozice manažerského účetnictví je velmi náročná z hlediska rozsahu znalostí ve všech potřebných oblastech, kterými jsou mimo jiné finanční a nákladové účetnictví, bankovníctví, daně, firemní finance atp. Všechny zjišťované informace jsou použity nejen k popsání aktuálního stavu, ale také k budoucímu rozhodování, vždy se jedná o práci v rámci rizika a nejistoty. Manažer by měl proto svou práci bezpečně ovládat a být schopen s určitým stupněm rizika a nejistoty pracovat. (Petřík, 2005, s. 123)

Základem pro stanovení kritérií hodnocení jednotlivých variant jsou zejména cíle, kterých se společnost snaží svým řešením dosáhnout. Kritéria hodnocení totiž slouží pro stanovení stupně splnění těchto cílů zvolenými alternativami. (Fotr, Švecová a kol., 2010, s. 121)

4.1.4 Přijetí vhodné alternativy, její řešení a uskutečnění

Když už je vybrána vhodná alternativa řešení, je potřeba ji uskutečnit. Řešení firma uskutečňuje pomocí programovatelných a neprogramovatelných opatření. Programovatelná opatření jsou řešení značně automatizovaná, využívá se jich v provozní a operativní oblasti firmy. Neprogramovatelná opatření jsou spjata s rozhodnutími, které nelze předem určit. Objevuje se u nich velký podíl nejistoty a rizika. K jejich řešení je potřebná rychlá, intuitivní reakce. (Petřík, 2005, s. 123)

V této fázi je potřeba stanovit takovou variantu, která nejlépe splňuje cíle řešení tohoto problému a je pro firmu celkově nejvýhodnější (optimální). Případně je nutné uspořádat varianty do preferenčního pořadí podle jejich celkové výhodnosti. Je také důležité vyloučit z řešení nepřijatelné varianty, které nenaplní některé z cílů řešení rozhodovacího problému, a také ty, které překračují určité omezující podmínky. (Fotr, Švecová a kol., 2010, s. 155)

Při tvorbě a aplikaci rozhodnutí je velice důležité zahrnout faktor rizika, aby jej uživatelé daných informací byli schopni zahrnout do rozhodování. Zásadním úkolem manažerského účetnictví je poznat a přesně kvantifikovat riziko, a tím umožnit uživatelům s ním zacházet. (Petřík, 2005, s. 124)

4.2 Manažerské rozhodovací úlohy

Úlohy, které jsou předmětem rozhodování, můžeme rozdělit do několika základních skupin. Jsou jimi úlohy, které nevyžadují další investice, dále ty, které vyžadují vložení prostředků a řadí se sem také cenová rozhodování.

4.2.1 Úlohy, které nevyžadují vklady prostředků

Rozhodovací úlohy, které nevyžadují vklady prostředků, vycházejí z předpokladu, že je dána výrobní kapacita. Hlavní podmínkou v tomto rozhodování je maximalizace zisku při dané kapacitě. (Čechová, 2011, s. 46)

Podle Krále se označují také jako krátkodobé rozhodovací úlohy. V tomto případě je instalovaná provozní kapacita vymezena, s tím že kapacita je, nebo není plně využita. Na základě toho se v úlohách řeší doplnění kapacity novým výrobkem, nebo lepší využití již plně využité kapacity. (1997, s. 301)

Rozhodovací úlohy, týkající se objemu a sortimentu výroby

Mezi úlohy, které nevyžadují vklady prostředků, patří také úlohy týkající se objemu a sortimentu výroby.

Rozhodovací úlohy jsou zaměřeny na výrobu s jedním výrobkem (případně skupinou stejnorodých výrobků). Jestliže rozhodujeme o sortimentu výroby, předpokládá se znalost dílčích

výrobních kapacit, nejen v homogenní ale i v heterogenní výrobě. Optimalizace sortimentu bývá nepřímo spjata s optimalizací objemu.

U rozhodování o objemu je důležité rozlišit situaci, kdy se předpokládá lineární nebo nelineární vývoj nákladů a výnosů. (Schroll a kol., 1997, s. 305)

- ❖ Jestliže se jedná o lineární vývoj nákladů a výnosů, dosahuje se optimálního řešení při plném využití instalované kapacity. Je třeba plně využít fixní náklady a potom je dosaženo minimálních průměrných nákladů výkonu. Zde nastává jak nákladové minimum, tak ziskové maximum. (Král a kol., 1997, s. 313)
- ❖ Nelineární vývoj nákladů a výnosů vyžaduje použití přírůstkových, tzv. marginálních veličin. Ziskového maxima se dosahuje při takovém objemu, při kterém se marginální náklady rovnají marginálním výnosům. Nákladovému minimu může předcházet nebo ho i následovat objem charakterizující ziskové maximum. Nákladové minimum odpovídá objemu, kdy se jednotkové marginální náklady kryjí s průměrnými výrobovými náklady. (Schroll a kol., 1997, s. 305)

Lineární model se využívá i pro úlohy s flexibilní provozní kapacitou, ke které dochází za těchto situací:

- ❖ Jestliže existuje více kapacit, je kapacita celku dána kapacitou úzkého místa. Řeší se zde otázka, jestli je lepší omezit činnost na rozsah, který dovoluje úzké místo, nebo chybějící kapacitu dokoupit mimo podnik.
- ❖ Ke zvýšení základní kapacity může pomoci práce přesčas nebo zvýšení počtu směn.
- ❖ V případě poklesu poptávky, tedy i rozsahu činnosti, se řeší, je-li vhodné dočasně přerušit činnost. (Král a kol., 1997, s. 313)

Předpoklad lineárního vývoje však nemusí znamenat neměnnost nákladových nebo výnosových veličin. Náklady nebo výnosy se mohou měnit v závislosti na určité změně, ke které dojde při rozhodování. (Schroll a kol., 1997, s. 305, 306)

4.2.2 Úlohy, které vyžadují vklady prostředků

Úlohy, které vyžadují vklady prostředků, také nazýváme rozhodování o budoucí kapacitě, protože potřebujeme prostředky, které bychom do budoucí kapacity investovali. Používají

se v případě, že životnost kapacity dozrává ke svému vyčerpání, je nedostatečná nebo příliš rozsáhlá. Bude nutné ji tedy v budoucnu zúžit, rozšířit nebo třeba restrukturalizovat.

Tyto úlohy jsou vymezeny dvěma základními situacemi. V prvním případě je znám cíl, nebo též funkce, kterou má investice plnit. Pak je třeba zvolit nejefektivnější alternativu dosažení cílů investování. Druhý případ je omezen výší kapitálu, kterou je účelné investovat. Smyslem je nalézt co nejlepší řešení, ale cíl investice znám není. (Král a kol., 2006, s. 484)

S investičním rozhodováním také přicházejí značná rizika časového, mikroekonomického, makroekonomického a věcného charakteru. Aby investice přinášela dlouhodobý efekt, je třeba, aby se řídila teorií chování podniku. V dnešní době má firma více cílů, ne jen jediný. Za ten nejdůležitější se však stále považuje ekonomická efektivnost a stabilita. Důležitou roli hraje také zvyšování tržní hodnoty firmy. (Král a kol., 1997, s. 340, 341)

4.2.3 Cenová rozhodování

Cenová rozhodování jsou zvláštním typem rozhodování. Primárně si kladou za cíl stanovit, jaké náklady jsou ve spojení s daným výrobkem ještě únosné, a dále také, jakou cenu by bylo možné nabídnout při současných daných podmínkách pro výrobu, odbyt a další činnosti spojené s výrobou výrobku.

Cenová rozhodování jsou ovlivňována konkurencí a situací na trhu. Je důležité, aby cena byla akceptována odběrateli a byla výhodná pro dodavatele. Je to tedy nalezení optimální ceny mezi nabídkou a poptávkou. (Čechová, 2011, s. 53)

Jako kritérium „správné“ ceny uvádí Král soulad mezi prodaným množstvím výkonů a stupněm využití výrobní kapacity. Potom dochází ke stabilizaci cen. Odběratelé mají o výkony dostatečný zájem a zároveň jsou dodavatelům uhrazeny náklady a požadovaný zisk. Jestliže se při dané ceně nevyrovná množství prodaných a nabízených výkonů, vznikají dva extrémy, kterými jsou relativně vysoká, nebo relativně nízká cena. V prvním případě je na trhu přebytek, v druhém nedostatek nabízených výkonů. (2006, s. 524)

5 SHRnutí TEoretické Části

V teoretické části jsem se snažila prozkoumat literární zdroje, zaměřené na oblast nákladů a manažerského účetnictví. Nejdříve jsem se zaměřila na celkovou pozici nákladů, výnosů a hospodářského výsledku ve společnosti. Poté jsem se zabývala tím, jak můžeme chápat náklady z pohledu manažerského účetnictví. V manažerském účetnictví je možné náklady vnímat ze tří základních úhlů pohledu, kterými jsou finanční, hodnotové a ekonomické pojetí nákladů. Zjistila jsem, že náklady je možné rozdělit podle velkého množství různých hledisek, vždy podle toho, k jakému účelu zjišťované náklady podnik potřebuje a jakými činnostmi se zabývá.

K členěním nákladů patří dělení druhové, které náklady dělí podobně jako výkaz zisků a ztrát, tedy podle druhů. K dalším členěním patří účelové, tady jsou náklady rozdělovány podle účelu a dále se člení na náklady technologické a také na náklady jednicové a režijní. Jednicové náklady je možné přiřadit přímo na kalkulační jednici, režijní náklady nelze přiřadit přímo na kalkulační jednici, proto jsou v této skupině nákladů využívány různé jiné postupy a metody přiřazování režijních nákladů, které hledají co nejlepší a nejpřesnější způsob, jak tuto část nákladů k výkonu přiřadit. Z pohledu kalkulací je možné náklady rozčlenit na přímé a nepřímé. Další pohled na rozčlenění nákladů skýtá dělení z hlediska objemu prováděných výkonů, kdy fixní náklady zůstávají se změnou objemu neměnné, naopak variabilní náklady se mění zároveň se změnou množství. V praxi je pak možné toto členění použít například k výpočtu bodu zvratu podniku.

Náklady vázané k rozhodnutí, utopené či oportunitní náklady jsou spojeny s manažerským rozhodováním a vybíráním vhodných alternativ.

Tuto část jsem se snažila zaměřit na oblast, která bude tvořit základ pro praktickou část této práce. Protože se praktická část bude týkat rozhodování mezi dvěma novými alternativami navýšení výroby, zaměřila jsem se na to, jakým způsobem se vytváří a které kroky obsahuje manažerský rozhodovací proces.

Dále jsem se orientovala na manažerské rozhodovací úlohy, tedy na cenová rozhodování a na dlouhodobé rozhodování. Také jsem se přiblížila krátkodobým rozhodovacím úlohám, protože jejich část, rozhodování týkající se objemu výroby, se týká praktické části, ve které budu rozhodovat, jestli je lepší zvýšit výrobu prostřednictvím druhé směny či prostřednictvím přesčasů.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

6 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI

V praktické části této bakalářské práce budu používat především zdroje získané konzultací se zaměstnanci společnosti a také využiji interní materiály společnosti.

Společnost Moleda, a.s. se zabývá zejména výrobou obuvi s usňovým svrškem, přičemž nejznámějším výrobkem je tradiční česká obuv Prestige.

6.1 Identifikační údaje společnosti

Obchodní jméno:	MOLEDA, a.s.
Forma podnikání:	Akciová společnost
Sídlo:	Havlíčkovo náměstí 189/2, 130 00 Praha 3
IČ:	265 07 641
Základní kapitál:	2 000 000,- Kč

Společnost Moleda, a.s. je vlastněna jediným vlastníkem Ing. Janem Gaszczykem.

6.2 Předmět podnikání

Předmět podnikání společnosti MOLEDA, a.s., dle klasifikace CZ-NACE zachycuje následující tabulka.

Tab. 1 CZ-NACE (Interní materiály společnosti Moleda, 2010)

CZ-NACE	Název CZ-NACE
152010	Výroba obuvi s usňovým svrškem
469000	Nespecializovaný velkoobchod
477800	Ostatní maloobchod s novým zbožím ve specializovaných prodejnách
682000	Pronájem a správa vlastních nebo pronajatých nemovitostí

Stěžejním předmětem podnikání společnosti je výroba obuvi s usňovým svrškem (CZ NACE 152010).

Společnost MOLEDA, a.s. vznikla v roce 2002 a od svého vzniku se zabývá výrobou pracovní kožené obuvi a kožené obuvi pro volný čas. Managementu společnosti se podařilo zareagovat na vývojové trendy v obuvnictví, kdy výroba standardní spotřebitelské obuvi

byla postupně přesouvána do Asie a konkurenceschopnou zůstala pouze výroba specifických druhů obuvi. Díky tomuto strategickému směřování společnosti, kdy výrobní portfolio bylo postupně zaměřeno především na speciální pracovní obuv, se managementu podařilo dosáhnout prodejních objemů z doby před vyhlášením konkurzu na podnik SVIT a postupně je i zvyšovat. V současnosti společnost vyrábí a prodává cca 160 tisíc párů obuvi ročně.

6.3 Představení výrobků

Výrobní program společnosti v současné době zahrnuje:

- výrobu a prodej specifické pracovní obuvi nabízené pod značkou PRESTIGE,



Obr. 2 Obuv Prestige (Moleda, © 2009b)

- výrobu a prodej obuvi pro volný čas nabízené pod značkou MOLEDA,



Obr. 3 Obuv Sport (Moleda, © 2009c)

- výrobu a prodej certifikované dětské obuvi pro volný čas a turistiku nabízené pod značkou PRESTIGE,



Obr. 4 Dětská obuv (Moleda, © 2009a)

- výrobu a prodej obuvi, kterou si mohou zákazníci navrhnout sami prostřednictvím internetových stránek společnosti.



Obr. 5 Vlastní návrh

(Moleda, ©2009-2012)

Výrobní činnost společnost zajišťovala od svého vzniku v r. 2002 až do roku 2011 v pronajatých výrobních prostorách v areálu Svitu, ve Zlíně, budova 95. a 105., které dříve sloužily k obuvnické výrobě a kapacitně, technicky i dispozičně plně odpovídaly potřebám společnosti včetně přístupu k inženýrským sítím, dostupnosti prostřednictvím kamionové dopravy apod. V roce 2011 firma zakoupila vlastní výrobní budovu ve Štípě, do které přemístila veškerou svou činnost.

6.4 Historie společnosti

Společnost MOLEDA, a.s. byla založena v roce 2002 zkušeným manažerským týmem, který měl dlouholeté zkušenosti z oblasti restrukturalizace výrobních firem a nastartování jejich ekonomického růstu. Společnost byla založena za účelem odkoupení výrobních technologií, výrobního know-how a převzetí zaměstnanců a výroby krachujícího obuvnického podniku SVIT, a.s. ve Zlíně, respektive její dceřiné společnosti CEBO a.s. Z tohoto faktu také vychází výrobní program společnosti.

Cílem vedení společnosti bylo od samotného vzniku firmy navázat na obuvnickou výrobu, která zde měla dlouholetou tradici. Po podrobné analýze trendů na trhu, konkurenčního a zákaznického prostředí v oblasti obuvnické výroby v tuzemsku apod., byl výrobní program společnosti úzce specializován na obuv pro sport a volný čas nabízenou pod značkou PRESTIGE, která byla současně certifikována jako pracovní obuv a která představovala vysoce kvalitní a prestižní produkt, který byl konkurenceschopný na tuzemském a zahraničních trzích.

Vedení společnosti se také díky tomuto rozhodnutí postupně podařilo umístit společnost na trhu a díky aktivnímu přístupu k zavádění nových a inovovaných výrobků se mu podařilo společnost ekonomicky stabilizovat a dále rozvíjet. Mezi stěžejní inovační projekty lze považovat vývoj, konstrukci a uvedení na trh vlastní boty pro sport a volný čas, kdy jejím cílem nebylo konkurovat nadnárodním, zavedeným sportovním značkám, ale cílem bylo nabídnout cenově dostupnou sportovní botu, která konečnému zákazníkovi nabídne moderní designové řešení a odpovídající kvalitu boty. Inovace v oblasti výrobního programu se staly nedílnou součástí činností firmy.

6.5 Zaměstnanci

Ve skupině Moleda je v současné době zaměstnáno celkem 50 zaměstnanců. Ve společnosti Moleda, a.s. v současné době pracují zaměstnanci, kteří zajišťují vývoj, organizaci výroby, marketing a prodej hotových výrobků. Společnost MOLEDA a.s. současně vlastní veškeré výrobní technologie, výrobní know-how a materiálové vstupy do výroby. Obuvnickou výrobu společnost zajišťuje prostřednictvím najímaných „agenturních“ pracovníků a to od majetkově a personálně propojené právnické osoby (sesterské společnosti AG AUTO spol. s r.o.). Tj. výrobní pracovníci jsou zaměstnanci sesterské společnosti. Tato skutečnost je dána historicky, kdy zaměstnanci byli zařazeni do sesterské společnosti, neboť se mimo jiné předpokládalo, že sesterská firma bude zaměstnance s příslušným know-how využívat i pro jiné subjekty. Od těchto projektů bylo později upuštěno, pracovníci společnosti se specializovali pouze na výrobu uvedené pracovní obuvi respektive obuvi pro sport a volný čas. Struktura skupiny se již nezměnila. S ohledem na tuto skutečnost jsou do mzdových nákladů zahrnuty údaje za skupinu MOLEDA, tj. údaje za společnost MOLEDA, a.s. a také sesterské společnosti AG AUTO spol. s r.o.

6.6 Certifikáty

Firma dbá na to, aby byl každý pár její výroby vysoce kvalitní. Obuv tak splňuje požadavky na oděruvzdornost, olejivzdornost, ochranu proti statické elektřině, absorpci energie v patě apod.

Plnění kvality dokládají následující certifikáty:

- ITC - Certifikát ES přezkoušení typu č. 05 0649 T/NB – typ PRESTIGE (ČSN EN ISO 20347:2005).
- ITC - Certifikát ES přezkoušení typu č. 05 0649 T/NB – typ MOLEDA (ČSN EN ISO 20347:2005).
- Certifikát Žirafa a Česká kvalita

Certifikace přináší společnosti zejména identifikaci mezi obdobnými společnostmi, pro firmu je to však také prestižní záležitost. V neposlední řadě je také nezbytná pro uzavírání obchodních kontraktů s odběrateli, kteří certifikaci často sami vyžadují.

6.7 Postavení na trhu

V současné době neexistuje přímá konkurence výrobků. Srovnatelný výrobek není na trh v současné době dodáván žádnou z obuvnických společností. Za nejbližší konkurenci jsou však považováni výrobci obuvi, kteří díky svému zaměření na specializovanou obuv, technologickému a prostorovému vybavení a odbornému know-how jsou schopni v blízké době uvést na trh srovnatelný produkt.

Mezi takové výrobce můžeme zařadit tuzemské výrobce obuvi, kteří zvolili stejnou strategii rozvoje jako společnost MOLEDA, a.s. a to zaměřením na specializované segmenty obuvi. Hlavní konkurenci tedy představuje zejména firma Botas, a.s. Je to firma s dlouholetou tradicí, jež se specializuje na sportovní obuv. Dále sem patří firma Prabos plus a.s. - společnost se specializuje na pracovní a vojenskou obuv, v poslední době začala nabízet také specializovanou trekkingovou obuv. Jestliže se podíváme na světové společnosti, konkurenci tvoří mimo jiné především firmy Adidas, Puma, Nike, Reebok.

Podíl společnosti MOLEDA a.s. v tuzemské produkci na trhu ČR lze stanovit na cca 40 %, což činí ze společnosti MOLEDA, a.s. jednoho z nejvýznamnějších tuzemských výrobců obuvi, který se dokáže prosadit na tuzemském trhu.

Firmy vyrábějící obuv v ČR zjistily, že cenově nemohou konkurovat výrobkům dováženým z asijských zemí. Proto se specializují na vyhraněné segmenty výroby, např. pracovní obuv, obuv pro hasiče atd.

7 ANALÝZA NÁKLADŮ SKUPINY MOLEDA

Pro hodnocení nákladů byly použity jednotlivé náklady firem AG Auto spol. s r.o. a Mole-da, a.s. (tyto společnosti dohromady tvoří skupinu), kde vzájemné náklady byly eliminovány tak, aby nedocházelo k jejich zkreslování. Struktura skupiny je vzájemně úzce provázaná. Společnost AG Auto spol. s r.o. zaměstnává výrobní a technické pracovníky, kteří exkluzivně pracují pro společnost MOLEDA, a.s. Společnost MOLEDA, a.s. vlastní výrobní zařízení, veškeré zásoby, rozpracovanou výrobu a hotové výrobky, nezaměstnává žádného pracovníka. Z pohledu bakalářské práce bylo vhodnější pracovat s daty obou společností tak, aby byla patrna změna jednotlivých nákladů při navýšení výroby. Pokud by se pracovalo pouze s daty společnosti MOLEDA, a.s., docházelo by ke kumulaci jednotlivých nákladů (např. AG Auto účtuje MOLEDE cenu za zhotovení páru obuvi jednou položkou, kde se ve skutečnosti promítají veškeré náklady společnosti AG Auto spol. s r.o. a to jak přímé, nepřímé i režijní). Z tohoto důvodu by nebylo jasně vykresleno, které náklady se budou v případě navyšování výroby měnit.

Při analýze nákladů budu sledovat náklady, které vznikly v podniku v roce 2011. V tomto roce se zároveň vyrobilo celkem 141 154 párů bot.

7.1 Základní ekonomické výsledky společnosti

V této části uvedu vývoj základních ekonomických výsledků společnosti za poslední 3 roky. V tabulce můžeme vidět náklady, výnosy a hospodářský výsledek před zdaněním.

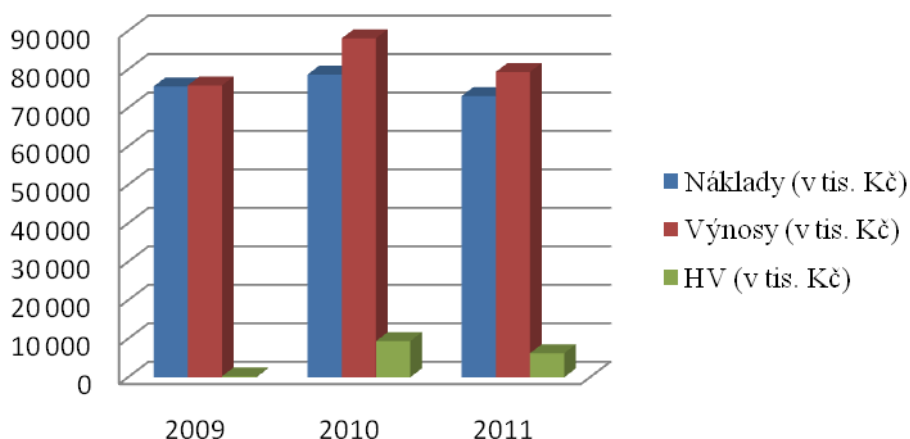
Tab. 2 Základní ekonomické výsledky (vlastní zpracování)

Rok	2009	2010	2011
Náklady (v tis. Kč)	75 613	78 711	73 113
Výnosy (v tis. Kč)	75 886	88 124	79 385
HV (v tis. Kč)	273	9 413	6 272

Jak můžeme vidět v tabulce základních ekonomických výsledků, v roce 2009 byl zisk společnosti velmi malý. Bylo to způsobeno ekonomickou krizí, která zasáhla téměř všechny podniky. Přesto se společnost snažila vyhnout ztrátě a podařilo se jí propad tržeb a tím i zisku vyrovnat alespoň tak, aby nedošlo ke ztrátě. V roce 2010 již bylo vidět posílení pozice na trhu a růst zisku. Tato změna byla způsobena zejména rozšířením nabídky internetového

obchodu a také novou možností pro zákazníky, kteří si mohou sami navrhnout vlastní obuv. V roce 2011 došlo opět k mírnému poklesu tržeb, který ovšem nebyl tak značný jako v roce 2010 a společnost je stále zisková. Tyto výsledky jsou zobrazeny zároveň i v následujícím grafu.

Základní ekonomické výsledky



Obr. 6 Graf základních ekonomických výsledků (vlastní zpracování)

7.2 Druhé členění nákladů

Náklady jsou členěny do základních skupin, které můžeme vidět v následující tabulce:

Tab. 3 Druhé členění nákladů (vlastní zpracování)

Náklady	V tis. Kč	V %
Náklady na zboží	4	0,01 %
Výkonová spotřeba	52 647	72,01 %
- Spotřeba materiálu a energie	29 003	39,67 %
- Služby	23 644	32,34 %
Osobní náklady	18 591	25,43 %
Daně a poplatky	24	0,03 %
Odpisy DHM a DNM	1 082	1,48 %
ZC prodaného DM a materiálu	220	0,30 %
Ostatní provozní náklady	318	0,43 %
Nákladové úroky	15	0,02 %
Ostatní finanční náklady	212	0,29 %
NÁKLADY CELKEM	73 113	100,00 %

Druhové členění nákladů se v podniku využívá zejména pro účely účetnictví a sestavení výsledovky. Dělení některých nákladů nekončí pouze roztríděním, které je známé z výkazu zisků a ztrát, ale v případě potřeby jsou tyto náklady sledovány detailněji a dochází k jejich podrobnějšímu členění.

Do **výkonové spotřeby** se řadí náklady na **spotřebovaný materiál a také energii**. Mezi položky materiálu jsou zařazeny přímé materiálové náklady, dále režijní materiál a kancelářské potřeby. Mezi energii společnost řadí přímé energie, dále také spotřebovanou páru, vodu, plyn, elektřinu, a pohonné hmoty.

Další položkou výkonové spotřeby jsou spotřebované **služby**. Mezi ty zařazuje podnik náklady spojené s kooperací, opravy a udržování, nájemné, leasing, dále také náklady na poštovné, telefony, reklamu, reprezentaci, přepravné.

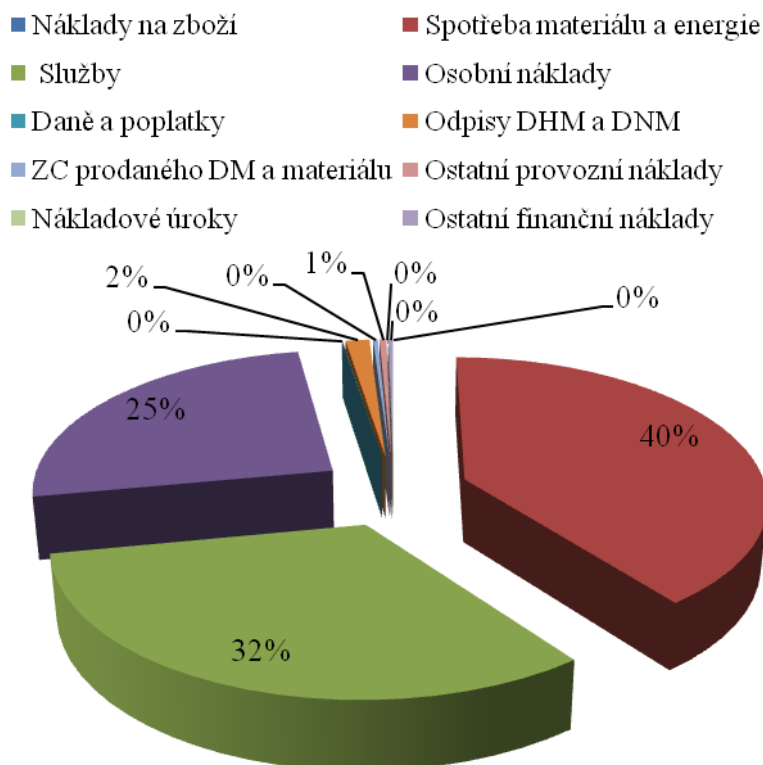
Osobní náklady se také skládají z několika dalších částí. Mezi ně patří mzdové náklady výrobních dělníků a administrativních pracovníků. Další část tvoří odvody z mezd zaměstnavatele za zaměstnance, kromě toho náklady na sociální zabezpečení a také sociální náklady.

V položce **odpisů** jsou zahrnuty zejména odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku.

Finanční náklady zahrnují nákladové úroky a ostatní finanční náklady. Finanční náklady bývají obecně spojeny zejména s úrokovými a kursovými operacemi a obchodováním s cennými papíry. Společnost se této činnosti nevěnuje, proto výše těchto nákladů v porovnání s ostatními náklady není nijak závratná.

Náklady týkající se mimořádných událostí podnik v roce 2011 vůbec nezaznamenal, proto jsem je ani do tohoto rozdělení nezařadila.

Druhé náklady



Obr. 7 Graf druhového členění nákladů (vlastní zpracování)

Jak je patrné z grafu druhového členění nákladů, téměř tři čtvrtiny celkových nákladů zaujímá výkonová spotřeba, kdy zhruba 40 % tvoří spotřeba materiálu a energie, dále pak 32 % spotřebují služby. Tato skutečnost nám potvrzuje, že podnik se zabývá především výrobní oblastí.

Lze si také povšimnout osobních nákladů, jež jsou ve výši 25 %. Zbylé náklady se na celkových nákladech podílejí jen nepatrně. Společnost tedy největší část vynaložených nákladů směřuje do základních oblastí potřebných při výrobě obuvi, a to do materiálu, energie, služeb a vyplacených mezd.

Položky nákladů, které se na celkových nákladech podílejí nejvíce, si společnost pro větší přehlednost a lepší řízení nákladů vede v podrobnějším členění.

7.3 Členění nákladů na jednicové a režijní

Jedním z účelových členění nákladů je také dělení nákladů na jednicové a režijní.

Tak jak je uvedeno v teoretické části této práce, jednicové náklady je možné přiřadit určitému výkonu. U režijních nákladů většinou není možné přímo stanovit, jaký je konkrétní vztah k jednotce výkonu.

Rozdělení nákladů na jednicové a režijní můžeme vidět také v následující tabulce.

Tab. 4 Jednicové a režijní náklady (vlastní zpracování)

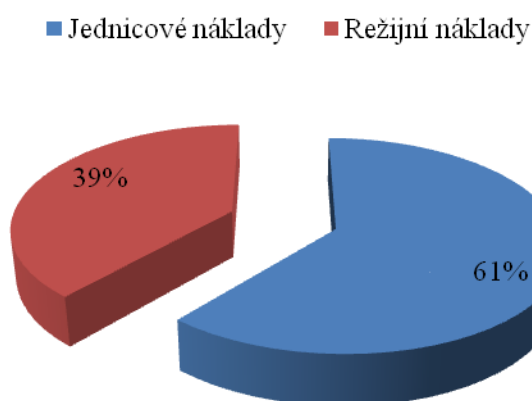
Náklady	V tis. Kč
Jednicové náklady	44 669
Přímé materiálové náklady	25 851
Kooperace	11 556
Přímé mzdové náklady	5 419
Odvody z přímých mezd	1 843
Režijní náklady	28 067
Kancelářské potřeby	353
Energie	1 828
Pohonné hmoty	94
Ostatní materiál a energie	877
Opravy a udržování	354
Nájemné	2 186
Telefony a poštovné	148
Reklama, inzerce	695
Přepravné	1 098
Ostatní služby	7 607
Ostatní mzdové náklady	8 441
Odvody z ost. mzdových nákladů	2 735
Sociální náklady	153
Daně a poplatky	24
Odpisy	1 082
Ostatní provozní náklady	318
Nákladové úroky	15
Ostatní finanční náklady	212

Mezi **jednicové náklady** patří především položky přímé materiálové náklady, přímé energie, z oblasti služeb je to položka kooperace a přepravné. Patří sem také přímé mzdové náklady a odvody sociálního a zdravotního pojištění z těchto mezd.

Ostatní náklady se nedají přímo přiřadit jednotlivým výrobkům, proto jsou považovány za **režijní**. Mezi režijní náklady je tedy možné zařadit režijní materiál a kancelářské potřeby, spotřebované energie (páru, plyn, vodu, elektřinu), pohonné hmoty, ze služeb pak náklady na opravy a udržování, nájemné, telefony, poštovné, reklamu atd. Dalším režijním nákladem jsou mzdové náklady na ostatní mzdy, které se netýkají přímo výrobního procesu a odvody z těchto mezd, dále daně, odpisy a ostatní provozní a finanční náklady.

Některé náklady nesouvisí přímo s výrobou, proto jsem je nezařadila mezi jednicové, ani mezi režijní náklady. Jsou jimi náklady na prodané zboží a zůstatková cena prodaného investičního majetku a materiálu.

Jednicové a režijní náklady



Obr. 8 Graf jednicových a režijních nákladů (vlastní zpracování)

Celkové náklady jsou z 61 % jednicové a z 39 % režijní. Společnost je tedy schopna přiřadit více než polovinu nákladů přímo na jednici konkrétního výrobku. U 39 % nákladů podnik není schopen přímo přiřadit vztah ke konkrétní jednotce výkonu. Z hlediska tvorby kalkulací je tento poměr jednicových a režijních nákladů pozitivní, je jen potřeba režijní náklady správně přiřadit jednotlivým druhům výrobků, tak aby nebyla skutečnost nějakým způsobem zkreslena, protože při přiřazování režijních nákladů jednotlivým výrobkům se často chybí.

7.4 Členění nákladů na variabilní a fixní

Při analýze nákladů na variabilní a fixní část je využita struktura nákladů, kterou si společnost vytvořila pro svou potřebu a pro to, jakým způsobem je důležité a žádoucí tyto náklady ve společnosti sledovat pro její správný chod.

V následující části budou zhodnoceny celkové náklady, které vznikly v roce 2011. Každá položka těchto nákladů bude rozdělena na variabilní a fixní část.

Náklady byly rozděleny na variabilní a fixní část na základě konzultace s kvalifikovanými představiteli vedení firmy.

Tab. 5 Fixní náklady (vlastní zpracování)

Fixní náklady	v tis. Kč	v %
Náklady na prodané zboží	4	0,02%
Spotřeba materiálu a energie	2 220	8,80%
* Režijní materiál, kancelářské potřeby	353	1,40 %
* Plyn (90 %)	309	1,23 %
* Spotřeba páry (90 %)	527	2,09 %
* Elektřina pro stroje ve výrobě	220	0,87 %
* Voda pro použití ve výrobním procesu	15	0,06 %
* Pohonné hmoty	94	0,37 %
* Ostatní materiál a energie (80 %)	702	2,78 %
Služby	9 796	38,84%
* Opravy a udržování (85 %)	301	1,19 %
* Nájemné	2 186	8,67 %
* Telefony, poštovné	148	0,59 %
* Reklama, inzerce	695	2,76 %
* Ostatní služby (85 %)	6 466	25,64 %
Mzdové náklady	8 441	33,47%
Sociální a zdravotní pojištění	2 735	10,84%
Sociální náklady	153	0,61%
Daně a poplatky	24	0,10%
Odpisy DHIM a DNIM	1 082	4,29%
Zůst. Cena prod. IM a mat.	220	0,87%
Ostatní provozní náklady	318	1,26%
Nákladové úroky	15	0,06%
Ostatní finanční náklady	212	0,84%
FIXNÍ NÁKLADY CELKEM	25 220	100,00%

Jak můžeme vidět, některé položky nákladů jsou čistě fixní nebo čistě variabilní, ale některé se skládají z fixní i variabilní části, jedná se tedy o náklady smíšené neboli semivariabilní.

Semivariabilní náklady obsahují fixní i proměnlivou část zároveň.

Mezi takové náklady patří například **plyn a pára**. Z 90% jsou tyto náklady fixní, ale z hlediska vyráběných výrobků by se tyto náklady mohly změnit. V roce 2011 firma vyráběla pouze v jedné, ranní směně. Kdyby však byla výroba navýšena, lidé by ve firmě pracovali i odpoledne, a náklady na její vytápění by se o něco zvýšily, protože pokud v budově nikdo není, není potřeba tolik vytápět.

Náklady na **elektřinu** se také skládají ze dvou částí, 25 % tvoří fixní část, tedy elektřina použitá na osvětlení budovy, zbylých 75 % je využíváno k provozu strojů. 70 % spotřeby **vody** je použito k běžným hygienickým potřebám zaměstnanců, dalších 30 % je využíváno při výrobě. **Ostatní materiál a energie** je z 80 % fixního charakteru, variabilní část využívání těchto ostatních materiálů tvoří 20 % nákladů. U **oprav a udržování** jsou náklady z 85 % fixní, 15 % těchto nákladů se mění s objemem výroby. Potřeba oprav strojů totiž při případném navýšení výroby může stoupat, toto zvyšování ale nebude nijak markantní, proto jsou opravy a udržování variabilní pouze z patnácti procent.

Sociální náklady jsou z klasického pohledu fixního charakteru. Pokud však bude firma zvyšovat výrobu, bude záležet na tom, jestli zvýší výrobu prostřednictvím práce přesčas či zavedením druhé směny. Jestliže zavede druhou směnu, přijme více zaměstnanců a sociální náklady (např. stravenky apod.) se zvýší. V případě, že zvýšený objem výroby budou vykonávat stávající zaměstnanci, k navýšení sociálních nákladů nedojde a jejich charakter tedy zůstane fixní. Pro rok 2011, kdy zaměstnanci pracovali pouze v jedné směně, byly tedy sociální náklady z celé své části fixní.

Do **mzdových nákladů** jsou v části fixních nákladů zahrnuty náklady na mzdy pro vedení společnosti, technicko-hospodářské pracovníky, účetní, obchodníky, pracovníky údržby, skladu a prodejny obuvi a dále zásobovacího oddělení. Výše jejich mzdy tedy není závislá na množství vyrobených výrobků. Odvody na sociální a zdravotní pojištění z mezd těchto zaměstnanců jsou také zahrnuty v této části.

Jak můžeme vidět v tabulce fixních nákladů, největší podíl na fixních nákladech mají zejména služby (39 %) a mzdové náklady (33 %). U služeb jsou největší položkou ostatní služby, další vysokou položku tvoří nájemné.

I přesto, že položka **ostatní služby** je poměrně velká, společnost ji dále podrobněji nečlení, protože většinu z této částky tvoří poplatek placený externí společnosti Telfin, a.s. Tato firma poskytuje manažery pro řízení společnosti Moleda, a.s.

Tab. 6 Variabilní náklady (vlastní zpracování)

Variabilní náklady	v tis. Kč	v %
Spotřeba materiálu a energie	26 784	55,92%
* Přímé materiálové náklady	25 851	53,98%
* Plyn (10 %)	34	0,07%
* Pára (10 %)	59	0,12%
* Elektřina (75 %)	659	1,38%
* Voda (30 %)	6	0,01%
* Ostatní materiál a energie (20 %)	175	0,37%
Služby	13 848	28,91%
* Kooperace	11 556	24,13%
* Opravy a udržování (15 %)	53	0,11%
* Převážné	1 098	2,29%
* Ostatní služby (15 %)	1 141	2,38%
Přímé mzdové náklady	5 419	11,31%
Odvody z přímých mezd	1 843	3,85%
VARIABILNÍ NÁKLADY CELKEM	47 894	100,00%

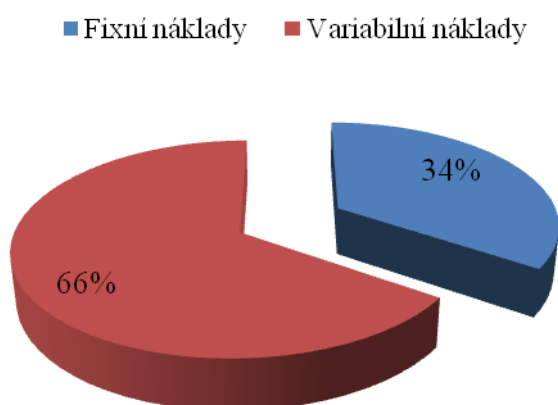
V tabulce variabilních nákladů můžeme sledovat, že největší podíl tvoří spotřeba materiálu a energie, tuto položku tvoří z větší části přímé materiálové náklady, které se na celkových variabilních nákladech podílejí z více než poloviny. Další velkou část variabilních nákladů zabírají služby, z nich pak nejvíce kooperace. Jedná se o spolupráci s firmou na Slovensku, ve které si společnost nechává vyrábět určité komponenty pro výrobu obuvi, konkrétně se jedná o šití vrchů obuvi. Touto spoluprací se firma snaží snižovat nákladovost a podíl materiálových zásob na aktivech.

Část položek uvedených ve variabilních nákladech tvoří také semivariabilní náklady, které již byly rozebrány výše.

Tab. 7 Celkové variabilní a fixní náklady společnosti (vlastní zpracování)

Náklady	V tis. Kč	V %
Fixní náklady	25 220	34 %
Variabilní náklady	47 894	66 %
Celkové náklady	73 114	100 %

Fixní a variabilní náklady



Obr. 9 Graf fixních a variabilních nákladů (vlastní zpracování)

Jak je možné poznat z grafu celkových fixních a variabilních nákladů, více než polovinu nákladů v podniku tvoří variabilní náklady, zbytek, tedy přes 30 % nákladů jsou náklady fixní, které se změnou objemu výroby nemění a zůstávají konstantní.

7.5 Analýza bodu zvratu

Na rozdělení nákladů na variabilní a fixní navazuje výpočet bodu zvratu, ve kterém bude toto předchozí rozdělení využito.

Protože firma vyrábí několik druhů obuvi s různými cenami, nelze bod zvratu stanovit klasicky s použitím ceny připadající na jeden výrobek a variabilních nákladů na jeden výrobek.

Proto použijeme vzorec s haléřovým ukazatelem variabilních nákladů h , který ukazuje, kolik korun variabilních nákladů musíme vynaložit na dosažení 1 Kč tržeb. Ve jmenovateli zlom-

ku se objeví 1 - h, což představuje výši příspěvku na úhradu fixních nákladů a zisku připadající na 1 Kč objemu výroby.

Pro stanovení tohoto koeficientu h si pomůžeme vytvořením nákladové funkce. Když nákladová funkce obecně má tvar $N = FN + h \cdot Q$, potom tedy $h = 47\,894\,000 / 79\,385\,000$, $h = 0,6$.

$h = VN / \text{objem výroby v peněžním vyjádření}$

$N = 25\,220\,000 + 47\,894\,000 / 79\,385\,000 \cdot Q$

Tab. 8 Bod zvratu 2011 (vlastní zpracování)

Bod zvratu 2011	
Fixní náklady (v tis. Kč)	25 220
Variabilní náklady (v tis. Kč)	47 894
Tržby (v tis. Kč)	79 385
h (v Kč)	0,6
Bod zvratu (v tis. Kč)	63 577

$$Q_{BZ} = 25\,220\,000 / (1 - 0,6) = \mathbf{63\,576\,568\,Kč}$$

Bodu zvratu je v podniku dosaženo, pokud dojde k tržbám ve výši 63 576 568 Kč. Podnik tedy musí ročně prodat alespoň tolik výrobků, aby za ně utržil 63 576 568 Kč. Po dosažení této hranice pokryje své náklady, nebude ve ztrátě a začne dosahovat zisku. Pokud si bod zvratu vyjádříme v množství vyrobených párů, společnost musí vyrobit a prodat alespoň **112 645 párů** obuvi, aby pokryla všechny své náklady.

Celkové výnosy v okamžiku dosažení bodu zvratu se vypočítají následovně:

$$CV_{BZ} = FN / (1 - (VN/CV))$$

$$CV_{BZ} = 25\,220\,000 / (1 - (47\,894\,000 / 79\,385\,000)) = \mathbf{63\,576\,568\,Kč}$$

Můžeme prakticky říci, že celkové výnosy v bodě zvratu jsou totožné se samotným bodem zvratu, protože v tomto bodě se náklady i výnosy rovnají.

V rámci analýzy bodu zvratu můžeme také sledovat rozdíly mezi současnou úrovní výnosů a úrovní výnosů v bodě zvratu. Těmito informacemi můžeme sledovat, jak je společnost daleko od bodu zvratu.

V této oblasti jsem vypočítala dva ukazatele, kterými jsou bezpečnostní podnikatelská rezerva a bezpečnostní koeficient.

Bezpečnostní podnikatelská rezerva nám ukazuje, o kolik se mohou snížit výnosy, než firma dosáhne bodu zvratu.

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

$$BPR = 79\,385\,000 - 63\,576\,568 = \mathbf{15\,808\,432\,Kč}$$

Výnosy v podniku tedy můžeme snížit o necelých 16 milionů, než se dostaneme k bodu zvratu, tedy do bodu, ve kterém podnik nebude dosahovat žádného zisku.

Bezpečnostní podnikatelskou rezervu můžeme vyjádřit také v procentech, použitím **bezpečnostního koeficientu**:

$$BPK = BPR / CV \times 100$$

$$BPK = 15\,808\,432 / 79\,385\,000 \times 100 = \mathbf{19,9\%}$$

Výpočtem jsem zjistila, že hodnota bezpečnostního koeficientu je necelých 20 %. Čím více se koeficient bezpečnosti přibližuje k nule, tím více se objem výroby blíží k bodu zvratu. To se zatím ve firmě neděje, proto je hodnota tohoto koeficientu za rok 2011 v pořádku.

Kritické využití výrobní kapacity je zmíněno v teoretické části. Celková výrobní kapacita podniku v peněžním vyjádření je 84 000 000 Kč.

Kritické využití výrobní kapacity získám poměřením dvou veličin, a to bodu zvratu v poměru s celkovou výrobní kapacitou podniku, vše v peněžním vyjádření.

$$VK_{krit} = Q_{BZ} \times 100 / VK = \%$$

$$VK_{krit} = 63\,576\,568 \times 100 / 84\,000\,000 = \mathbf{76\%}$$

Je také možné vypočítat skutečné využití výrobní kapacity. V tomto případě pak dosadíme skutečně vyrobenou produkci v poměru s celkovou výrobní kapacitou.

Je důležité, aby společnost v průměru převyšovala alespoň bod kritického využití výrobní kapacity, jinak bude výroba ztrátová. Je tedy potřeba, aby firma vyráběla výrobky minimálně s využitím výrobní kapacity ve výši 76 %, což se daří, neboť firma svou výrobní kapacitu v roce 2011 využila ve výši 94,5 %, protože se vedení snaží využít maximálně dané vybavení a pracovní síly zaměstnanců a zamezovat případným prostojům.

8 ZHODNOCENÍ NÁKLADŮ PŘI NAVÝŠENÍ VÝROBY

V této části bakalářské práce zhodnotím, jak se změní náklady společnosti při navýšení výroby. Výrobu v této společnosti je možné zvýšit prostřednictvím dvou různých variant. Jednou z nich je navýšení výroby pomocí přesčasů, druhá varianta se týká přidání druhé směny.

V roce 2011 bylo vyrobeno celkem 141 154 párů obuvi, vyráběných pouze v jedné směně a bez využití přesčasů. Společnost však chce kvůli vysoké poptávce po výrobcích svou výrobu navýšit.

8.1 Navýšení výroby prostřednictvím přesčasů

Varianta navýšení výroby s použitím přesčasů se týká využití pouze stávajících zaměstnanců. Tito zaměstnanci budou tedy využiti k práci přesčas, aby se zvýšila stávající výroba. Samozřejmě pro práci přesčas existují nějaká omezení, ať už z hlediska výrobní kapacity firmy, tak z hlediska volného času a schopností zaměstnanců. Přesčasové hodiny zaměstnanců jsou mimo jiné omezeny také zákonem. Výhody této varianty spočívají v ušetření nákladů, které by byly spojeny s přijímáním nových pracovníků, s jejich umístěním do výroby, zaškolením, jejich mzdami.

Jestliže budeme navyšovat výrobu pouze prostřednictvím využití přesčasů, existuje zde určité omezení vyráběného množství obuvi. Maximální hranice pro výrobu je tedy 160 000 párů obuvi, větší množství není firma díky kapacitě ani díky využití stávajících zaměstnanců schopna vyrobit.

Při hodnocení navýšení výroby a jejích nákladů prostřednictvím přesčasů vycházím z toho, že fixní náklady společnosti zůstávají neměnné, tedy stejné jako v roce 2011. Variabilní náklady se budou měnit podle počtu vyrobených párů obuvi.

Jedinou výjimku v navýšení výroby by mohly tvořit přímé mzdy. Ty jsou však zaměstnancům vypláceny prostřednictvím úkolových mezd, proto případné příplatky za přesčasy nehrají příliš velkou roli a hodnotu navýšených mezd neovlivní.

V této variantě budu počítat s maximálním využitím, tedy s tím, že se bude vyrábět **160 000 párů** obuvi.

Tabulka celkových nákladů, kterých podnik dosáhne při zvýšení výroby prostřednictvím přesčasů, je uvedena v příloze P I, ve které jsou pro srovnání uvedeny celkové náklady roku

2011 a dále fixní část nákladů, která zůstala nezměněna. Dále je zde uvedena variabilní část nákladů v procentech. Tato variabilní část se mění úplně stejně jako objem výroby, proto je přepočtena na větší počet párů, tedy na 160 000. V posledním sloupci tabulky je fixní a variabilní část zvýšených nákladů sečtena, z tabulky je možné vyčíst i celkové náklady při této variantě. Tuto tabulku uvádím v další části z důvodu její rozsáhlosti ve zkrácené verzi. Celá tabulka je uvedena v příloze.

Tab. 9 Náklady s využitím přesčasů (vlastní zpracování)

Původní náklady celkem v tis. Kč	FN v tis. Kč	VN v tis. Kč	Celkové navýšené náklady (FN + VN)
73 113	25 220	54 288	79 508

Nyní spočítám předpokládané tržby, kterých bude společnost dosahovat při maximálním využití výrobní kapacity.

Výše bodu zvratu je stejná jako u předchozí varianty, ve které firma nenavýšovala náklady ani výrobu žádným způsobem.

K výpočtu použiji rovnici pro bod zvratu a požadovaný zisk, pouze místo objemu výroby budu počítat předpokládaný zisk. Tato rovnice má tvar $Q_{BZ\ MIN} = (FN + Z) / (1-h)$, pro tento případ tedy $89\ 926\ 000 = (25\ 220\ 000 + Z) / (1-0,6)$

Za Q jsem do této rovnice dosadila předpokládaný objem výroby v peněžním vyjádření při využití kapacity. Z rovnice si vyjádřím $Z = 10\ 750\ 400$ Kč.

Pokud společnost v této variantě zcela využije svou výrobní kapacitu, její předpokládaný **zisk bude 10 750 400 Kč.**

Celková výrobní kapacita podniku s využitím přesčasů dosahuje 160 000 párů obuvi, v peněžním vyjádření je to 89 926 000 Kč.

$$VK_{krit} = Q_{BZ} \times 100 / VK = \%$$

$$VK_{krit} = 63\ 576\ 568 \times 100 / 89\ 926\ 000 = \mathbf{70,7\ \%}$$

Jak můžeme vidět na výpočtu, v této variantě je kritické využití výrobní kapacity o 5 % nižší než v případě bez využití přesčasů.

8.2 Navýšení výroby prostřednictvím přidání druhé směny

Varianta přidání druhé směny se týká dvousměnného provozu v podniku, kdy by zaměstnanci pracovali v ranní a odpolední směně. Při této alternativě by nemohli stávající zaměstnanci navyšovat výrobu ani částečně pomocí přesčasů, protože za těchto okolností bude pracoviště ihned po skončení jejich pracovní doby obsazeno zaměstnanci z druhé směny.

Při této variantě je možné vyrobit maximálně 250 000 párů obuvi. Toto omezení je způsobeno výrobní kapacitou společnosti.

Nyní spočítám, při jakém objemu výroby je pro společnost výhodnější, aby začala vyrábět i v druhé směně, tedy kolik musí vyrobit výrobků, aby zisk při dvousměnném provozu byl alespoň takový, jako zisk při využití přesčasů.

Jak jsem již uvedla u varianty použití přesčasů, předpokládaný zisk je zde 10 750 400 Kč.

Počítám tedy se vzorcem pro požadovaný zisk.

$$Q_{BZ \text{ MIN}} = (26\,757 + 10\,750) / (1 - 0,6) = \mathbf{93\,767,5 \text{ tis. Kč.}}$$

Výroba ve druhé směně se tedy vyplatí, až když podnik dosáhne objemu výroby v peněžním vyjádření 93 767 500 Kč. Pokud tuto hodnotu převedeme zpět na množství výrobků, je potřeba vyrobit přibližně **167 000 párů obuvi**. Jestliže tedy společnost bude chtít navyšovat výrobu, vyrábět ve druhé směně by měla začít až v případě, že bude schopná vyrobit a prodat minimálně 167 000 párů obuvi ročně. Jestliže nebude schopna dosáhnout tohoto množství výrobků, měla by navyšovat výrobu pouze prostřednictvím stávajících zaměstnanců a využívání přesčasů.

Pro zhodnocení navýšených nákladů prostřednictvím druhé směny jsem zvolila variantu, při které bude společnost vyrábět **200 000 párů obuvi**. V takovém množství už se výroba ve druhé směně vyplatí, ale zároveň nebude kapacita zcela využita a zůstane tady prostor pro další navýšení výroby.

Náklady jsou u této možnosti navyšovány podobně jako u varianty s přesčasy, takže téměř všechny fixní náklady zůstávají konstantní. Výjimku tvoří náklady na **ostatní služby**.

Jestliže budou zaměstnanci pracovat na dvě směny, fixní část se nepatrně zvýší, a zároveň se bude zvyšovat i variabilní část, v závislosti na tom, jaký bude objem výroby. Je to způsobe-

no hlavně navýšením z důvodu zpracování mezd, pokud budeme mít další zaměstnance ve druhé směně, bude třeba zpracovat o to větší množství mezd a všech povinností spojených s větším množstvím zaměstnanců.

Další položka, u které dochází ke změně, jsou **ostatní mzdové náklady a odvody z ostatních mezd**. I přesto, že tyto náklady jsou fixní, při rozšíření výroby na dvě směny se i tyto náklady zvýší. Předpokládám jejich zvýšení přibližně o 15 %, které je způsobeno větším množstvím vyráběných výrobků, proto musí i zaměstnanci, jejichž platy se v předchozích variantách přímo množství výrobků netýkaly, odvést více práce. Toto navýšení je spojeno například s prací skladníka, který musí vyskladnit více výrobků, dále s prací prodejců, kteří stráví více času při prodeji výrobků, také pracovníci údržby se opravami strojů zabývají častěji díky dvojnásobnému provozu.

Podobným způsobem jsou v této variantě ovlivněny **sociální náklady**, které sice zůstávají stále fixní, ale tato částka se díky přijetí nových pracovníků zvýší. V této položce jsou zahrnuty například příspěvky na stravování pro zaměstnance. Každý zaměstnanec využívá jeden příspěvek na stravování denně, i v případě, že pracuje přesčas. Proto jsou v této variantě sociální náklady zcela fixní. Jakmile jsou přijati pracovníci i do druhé směny, sociální náklady automaticky částečně rostou.

V této variantě počítám i s tím, že je nutné pracovníkům, kteří budou zaměstnáni ve druhé směně, doplatit jejich mzdu minimálně do 8 000 Kč, což je hranice minimální mzdy stanovená zákonem. Proto nám v tomto případě **přímé mzdové náklady a odvody z přímých mezd** neporostou úplně konstantně s množstvím vyrobených výrobků, tak jak k tomu dochází u všech ostatních variabilních nákladů. Konstantně nám tyto náklady vzrostou až v okamžiku, kdy plně využijeme kapacitu druhé směny, což je 250 000 vyrobených párů. Pokud tohoto množství nedosáhneme, zaměstnance ve druhé směně budeme muset doplácet do výše minimální mzdy. Tento problém není možné vyřešit tím, že by pracovalo méně zaměstnanců, kteří by se o práci podělili. Na každou pracovní operaci je totiž určen jeden zaměstnanec, který je tuto činnost schopen udělat, má s ní zkušenosti a je na to patřičně proškolen, proto mzdové náklady nelze ušetřit tímto způsobem.

V příloze P II uvádím náklady spojené s druhou směnou. Fixní náklady zde nezůstávají úplně stejné jako ve variantě bez navýšení výroby, protože jestliže výrobu rozšíříme i do druhé směny, i některé z těchto nákladů budou v závislosti na růstu výroby narůstat. Změna je

patrná zejména u položek ostatní služby, ostatní mzdové náklady, sociální náklady a také přímé mzdy a odvody z mezd. Důvody změny u těchto položek jsou vysvětleny v předchozích odstavcích.

V další části předkládám tabulku navýšení výroby přidáním druhé směny, s předpokládanou výrobou 200 000 párů, tabulka je uvedena pouze ve zkrácené verzi. Plná verze je uvedena v příloze.

Tab. 10 Náklady spojené s druhou směnou (vlastní zpracování)

Původní náklady celkem v tis. Kč	FN v tis. Kč	VN v tis. Kč	Celkové navýšené náklady (FN + VN)
73 113	26 757	69 175	95 932

Následuje výpočet bodu zvratu, pokud budeme uvažovat s výrobou v odpolední směně.

Tab. 11 Bod zvratu při druhé směně (vlastní zpracování)

Bod zvratu při druhé směně	
Fixní náklady (v tis. Kč)	26 757
Variabilní náklady (v tis. Kč)	69 175
Tržby (v tis. Kč)	112
h (v Kč)	0,6
Bod zvratu (v tis. Kč)	66 893

$$h = 69\,175\,000 / 112\,299\,000 = 0,6$$

$$Q_{BZ} = 26\,757\,000 / (1 - 0,6) = \mathbf{66\,892\,500\,Kč}$$

Bodu zvratu je v této variantě v podniku dosaženo, pokud dojde k tržbám ve výši 66 892 500 Kč. Podnik tedy musí při výrobě na dvě směny ročně prodat alespoň tolik výrobků, aby za ně utržil 66 892 500 Kč. Po dosažení této hranice pokryje své náklady, nebude ve ztrátě a začne dosahovat zisku.

Celková výrobní kapacita podniku při výrobě na dvě směny dosahuje 250 000 párů obuvi, v peněžním vyjádření je to 140 265 000 Kč.

$$VK_{\text{krit}} = Q_{\text{BZ}} \times 100 / VK = \%$$

$$VK_{\text{krit}} = 66\,892\,500 \times 100 / 140\,265\,000 = \mathbf{47,7\%}$$

Jak můžeme sledovat na výpočtu, v této variantě je kritické využití výrobní kapacity pouze 47,7 %, kapacitu společnosti při dvousměnném provozu tedy stačí využít z necelé poloviny, aby společnost začala dosahovat zisku.

8.3 Porovnání jednotlivých variant s různými objemy výroby

Pokud budeme chtít srovnat, jestli nám bude lépe vyhovovat varianta s přesčasy nebo varianta druhé směny, nejdříve si musíme vyčíslit předpokládané výsledky hospodaření v jednotlivých variantách.

Pro různé objemy výroby ve druhé směně jsou předpokládané výsledky hospodaření následující:

Výše bodu zvratu s výrobou v odpolední směně je 66 892 500 Kč v peněžním vyjádření.

K výpočtu použiji rovnici pro bod zvratu a požadovaný zisk, pouze namísto objemu výroby budu počítat předpokládaný zisk.

Tato rovnice má tvar $Q_{\text{BZ } 167\,000} = (FN + Z) / (1-h)$, pro tento případ tedy $93\,841\,000 = (26\,757\,000 + Z) / (1-0,6)$

Za Q jsem do této rovnice dosadila předpokládaný objem výroby v peněžním vyjádření při využití kapacity. Z rovnice si vyjádřím $Z = 10\,779\,400$ Kč.

Pokud společnost s využitím druhé směny vyrobí za rok **167 000 párů**, její předpokládaný zisk bude **10 779 400 Kč**.

$$Q_{\text{BZ } 200\,000} = (FN + Z) / (1-h), \text{ tedy } 112\,299\,000 = (26\,757\,000 + Z) / (1-0,6)$$

Z rovnice si vyjádřím $Z = 18\,162\,600$ Kč.

Pokud společnost s využitím druhé směny vyrobí za rok **200 000 párů**, její předpokládaný zisk bude **18 162 600 Kč**.

$$Q_{BZ\ 250\ 000} = (FN + Z) / (1-h), \text{ tedy } 140\ 265\ 000 = (26\ 757\ 000 + Z) / (1-0,6)$$

Z rovnice si vyjádřím $Z = 29\ 349\ 000$ Kč.

Pokud společnost s využitím druhé směny vyrobí za rok **250 000 párů**, její předpokládaný zisk bude **29 349 000 Kč**.

Přijímat pracovníky do druhé směny se vyplatí až při výrobě 167 000 párů obuvi ročně. Při tomto množství je hospodářský výsledek téměř stejný, jako při maximálním využití přesčasů. Při přesčasech firmě ale stačí vyrobít o 7 000 párů méně a dospěje k obdobnému výsledku hospodaření.

Pro společnost je tedy výhodné přijímat pracovníky do druhé směny až v případě, pokud má v plánu vyrábět více než 167 000 párů obuvi za rok. Při pouhém využití přesčasů sice společnost vyrobí o 7 000 párů méně, ale odpadnou jí starosti s dalšími zaměstnanci, kterým by bylo třeba platit mzdu i v případě, kdy podnik jejich pracovní sílu plně nevyužije.

Následující tabulka porovnává jednotlivé varianty objemů výroby, tedy výrobu bez jakéhokoli navýšení, poté výrobu s využitím přesčasů a nakonec tři různé objemy výroby pro variantu výroby v druhé směně.

Tab. 12 Srovnání variant s různými objemy výroby (vlastní zpracování)

Varianty	Bez navýšení	Přesčasy	II. směna		
Objem výroby	141 154 p	160 000 p	167 000 p	200 000 p	250 000 p
VH v tis. Kč	6 272	10 418	10 750	18 163	29 349

Jak můžeme vidět v tabulce 10, většího hospodářského výsledku dosáhne podnik v případě, že zaměstná i pracovníky do druhé směny. Při této variantě ale musí výrobky nejen vyrobit, ale také prodat, proto by bylo dobré, aby si společnost udělala menší analýzu poptávky na trhu a předběžně zjistila, jestli budou zákazníci ochotní a schopní si zvýšené množství výrobků koupit. Jestliže se společnost rozhodne pracovníky do druhé směny přijmout, měla by se snažit dosahovat výroby a prodeje co největšího množství výrobků, tedy optimálně vyrobit a prodat 250 000 párů obuvi ročně. V takovém případě by se společnost měla zaměřit na prodej výrobků na další trhy, například i zahraniční, případně se pokusit dopředu smluvně zajistit budoucí prodej obuvi s některými většími odběrateli. Mohlo by se zdát, že pokud bude chtít společnost vyrábět ve druhé směně, náklady a výnosy se vynásobí dvěma a oka-

mžitě zjistíme, jaký bude předpokládaný výsledek hospodaření. Takto jednoduše to bohužel nefunguje a je potřeba se na náklady společnosti více zaměřit, rozdělit je na variabilní a fixní a variabilní část měnit podle předpokládaného množství vyrobených párů.

9 DOPORUČENÍ PRO SPOLEČNOST

Po zhodnocení nákladů společnosti jsem dospěla k závěru, že náklady jsou řízeny poměrně dobře, největší podíl nákladů spotřebuje materiál a energie, dále služby a osobní náklady. Z toho nejvíce nákladů je použito přímo pro výrobní proces, jak u materiálů, energií, tak také u mzdových nákladů. Společnost nečlení náklady jenom podle formuláře výkazu zisků a ztrát, ale náklady, které se na celkových nákladech podílejí ve větším množství, si společnost pro své potřeby dále rozděluje tak, aby měla o těchto nákladech detailní přehled. Vedení společnosti se snaží řídit náklady tak, aby se jimi zbytečně neplýtvalo.

Společnosti bych doporučila, aby se více zabývala rozdělením nákladů na jejich variabilní a fixní část a s tím spojeným bodem zvratu. Měla by si hlídat, jestli je vyrobeno a zejména prodáno dostatečné množství výrobků na to, aby byly pokryty všechny náklady a dosáhlo se zisku. Ke snížení nákladů společnosti by mohlo přispět sledování cen vstupních nákladů, zejména materiálu. Právě v tomto oboru podnikání je však velmi důležité, aby zároveň s cenami byla sledována také kvalita použitých materiálů, neboť nekvalitní a rychle se ničící obuv by měla velmi negativní dopad na celou společnost a její věhlas mezi zákazníky. Společnost by sice nákupem levnějšího, méně kvalitního materiálu na jedné straně ušetřila náklady, ale na straně druhé by ztratila své zákazníky z dlouhodobého hlediska.

Za pozitivní považuji také, že společnost v roce 2011 využívala svou výrobní kapacitu z více než 90 %, o což by se měla snažit i při případném zvyšování výroby.

Jedním z cílů společnosti je navýšit v budoucnu množství vyrobených a prodaných výrobků. Obě varianty zvýšení výroby mají své klady a zápory. Na výběr jedné z variant bude mít největší vliv množství, které bude firma chtít vyrobit a prodat. Společnost by měla zhodnotit situaci v oblasti poptávky na trhu po jejích výrobcích a stanovit si předběžný plán množství výrobků, které budou zákazníci ochotni koupit. V závislosti na tomto množství se poté může rozhodnout, která ze dvou variant bude lepší.

Jestliže společnost nebude navyšovat výrobu žádným způsobem, vyrobí průměrně 141 000 párů obuvi za rok. Pokud bude chtít zvýšit výrobu maximálně do 160 000 párů, stačí jí pouze přesčasy stávajících pracovníků.

Pro otevření druhé směny je optimální množství vyráběných výrobků minimálně 167 000, aby se dosáhlo alespoň takového hospodářského výsledku, který vznikne při maximálním

využití přesčasů. Ovšem optimálně by měla být výroba s druhou směnou využita alespoň k většímu objemu výroby než je 167 000, aby byly úkony nezbytně spojené se zaměstnanci ve druhé směně vykompenzovány většími zisky.

Ve svém hodnocení navýšených nákladů jsem počítala s výrobou 200 000 párů obuvi vyráběných ve druhé směně, toto množství představuje takový objem výroby, který se vyplatí vyrábět ve druhé směně, ale zároveň tady zůstává prostor pro případné navýšení výroby, protože výrobní kapacita ještě není zcela využita.

Aby společnost optimálně využila prostředky vložené do výroby ve druhé směně, měla by se snažit dosahovat výroby 250 000 párů obuvi ročně, což je maximální kapacita v této variantě. Firma své výrobky však musí také prodat zákazníkům, a měla by si tedy zajistit poptávku po vyrobené obuvi. Pokud nepůjde prodej dobře, měli by se více zaměřit na reklamu, na případné slevy atd. Dalším návrhem je více přilákat mladé lidi prostřednictvím nového, modernějšího designu a podobně. Tento nápad se společnosti začíná dařit prostřednictvím internetových stránek, na kterých si mohou zákazníci sami navrhout, jak budou zbarveny právě jejich boty. Návrhy jednotlivých zákazníků by však mohly také inspirovat firmu k případné výrobě většího množství těchto modelů.

ZÁVĚR

Cílem této bakalářské práce bylo provést analýzu nákladů společnosti Moleda, navrhnout možné varianty navýšení výroby, tyto varianty zhodnotit a doporučit společnosti, která z nich je výhodnější.

Teoretická část byla zaměřena na rozbor informačních zdrojů, zabývajících se řízením nákladů, rozdělením nákladů z několika úhlů pohledu a manažerským rozhodováním. Popsala jsem druhové členění nákladů, dělení nákladů z hlediska účelu, pak také náklady používané pro potřeby kalkulací výrobků. Zaměřila jsem se také na náklady členěné z hlediska potřeb rozhodování, nebo na to, kdy podnik dosahuje bodu zvratu.

Snažila jsem se informace získané v teoretické části propojit s oblastí řešení v praktické části. Protože se praktická část týkala rozhodování mezi dvěma variantami řešení navýšení výroby, zabývala jsem se v teoretické části mimo jiné manažerským rozhodovacím procesem.

V praktické části jsem se zaměřila na představení společnosti, její výrobky, zaměstnance a postavení na trhu. Následně jsem pokračovala rozbořem základních členění nákladů za rok 2011. Podrobně jsem se podívala na druhové náklady, jejichž členění bývá srovnatelné s výkazem zisků a ztrát. Pokračovala jsem jednicovými a režijními náklady a také rozčleněním na variabilní a fixní náklady. Výsledky vycházející z členění variabilních a fixních nákladů jsem použila pro analýzu bodu zvratu a zjišťovala jsem, z jak velké části je využita výrobní kapacita podniku. V dalším úseku praktické části jsem se věnovala dvěma alternativám navýšení výroby. Jednou z nich bylo zvýšení výroby prostřednictvím přesčasů, s druhou variantou je spojen větší zásah do chodu společnosti, a to přijetí nových pracovníků a vytvoření odpolední směny. V takovém případě už si musí být společnost opravdu jistá, že další vyrobené výrobky dokáže také prodat.

Vedení společnosti musí zvážit, jestli je schopno dosáhnout v objemu vyrobených a prodaných výrobků více než 167 000 párů, protože to je bod, ve kterém je výsledek hospodaření s využitím přesčasů srovnatelný s výsledkem hospodaření při dvousměnném provozu. V případě, že společnost bude chtít navýšit výrobu prostřednictvím odpolední směny, měla by se snažit využít výrobní kapacitu a dosáhnout objednávek a výroby v množství 250 000 párů ročně.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

ČECHOVÁ, Alena, 2011. *Manažerské účetnictví*. 2. aktualizované a rozšířené vydání. Brno: Computer Press. ISBN 978-80-251-2831-2.

FIBÍROVÁ, Jana, 2003. *Reporting: moderní metoda hodnocení výkonnosti uvnitř firmy*. 2. aktualiz. vyd. Praha: Grada. ISBN 80-247-0482-X.

FIBÍROVÁ, Jana a kol., 2002. *Nákladové účetnictví (Manažerské účetnictví I)*. 1. dotisk druhého vydání. Praha: Oeconomica. ISBN 80-245-0212-7.

FIBÍROVÁ, Jana a Libuše ŠOLJAKOVÁ, 2005. *Hodnotové nástroje řízení a měření výkonnosti podniku*. Praha: ASPI. ISBN 80-7357-084-X.

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER, 2007. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI. ISBN 978-80-7357-299-0.

FOTR, Jiří, Lenka ŠVECOVÁ a kol., 2010. *Manažerské rozhodování: Postupy, metody a nástroje*. Druhé, přepracované vydání. Praha: Ekopress. ISBN 978-80-86929-59-0.

HOLMAN, Robert, 1999. *Ekonomie*. Praha: C.H. Beck. ISBN 80-7179-255-1.

HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA, 2008. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-2471-3.

HUNČOVÁ, Magdalena, 2007. *Manažerské účetnictví: Základy*. 2. Ostrava: Mirago. ISBN 80-86617-34-3.

International Accounting Standards Comitee Foundation, 2003. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví 2003: včetně Mezinárodních účetních standardů a Interpretací: úplné znění všech Mezinárodních standardů účetního výkaznictví k 1. lednu 2003*. Praha: HZ Praha. ISBN 8023878549

Interní materiály společnosti Moleda, a.s. za období 2009 - 2011

KRÁL, Bohumil a kol., 2006. *Manažerské účetnictví*. Vydání 2. (rozšířené). Praha: Management Press. ISBN 80-7261-141-0.

KRÁL, Bohumil a kol., 1997. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: Prospektrum. ISBN 80-7175-060-3.

LANG, Helmut, 2005. Manažerské účetnictví: teorie a praxe. Praha: C. H. Beck. ISBN 80-717-9419-8.

LAZAR, Jaromír, 2001. Manažerské účetnictví: kontrola a řízení nákladů v praxi. Praha: Grada. ISBN 80-7169-985-3.

MARTINOVIČOVÁ, Dana, 2006. Základy ekonomiky podniku. Praha: Alfa Publishing. ISBN 80-86851-50-8.

MOLEDA, © 2009a. Moleda: DĚTI [online]. [cit. 2012-03-30]. Dostupné z: <http://www.moleda.cz/pic/M16030-all.jpg>

MOLEDA, © 2009b. Moleda: PRESTIGE [online]. [cit. 2012-03-30]. Dostupné z: http://www.moleda.cz/pic/prestige_bila_big.jpg

MOLEDA, © 2009c. Moleda: SPORT [online]. [cit. 2012-03-30]. Dostupné z: http://www.moleda.cz/pic/sport_bila_big.jpg

MOLEDA, © 2009–2012. Prestizky.cz: Fotogalerie vašich prestižek [online]. [cit. 2012-03-02]. Dostupné z: <http://www.prestizky.cz/galerie-pestrobarevných-prestizek>

NĚMEC, Vladimír, 1998. Řízení a ekonomika firmy. Praha: Grada. ISBN 80-7169-613-7.

PETŘÍK, Tomáš, 2005. Ekonomické a finanční řízení firmy: Manažerské účetnictví v praxi. Praha: Grada. ISBN 80-247-1046-3.

POPESKO, Boris, 2009. Moderní metody řízení nákladů: Jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-2974-9.

POPESKO, Boris, Eva JIRČÍKOVÁ a Petra ŠKODÁKOVÁ, 2010. Manažerské účetnictví. Vyd. 1. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně. ISBN 978-80-7318-702-6

SAMUELSON, P.A., 2007. Ekonomie. 18. vyd. Praha: NS Svoboda. ISBN 978-80-205-0590-3.

SCHROLL, Rudolf, Bohumil KRÁL, Jirí JANOUT a Jana FIBÍROVÁ. SVAZ ÚČETNÍCH, 1997. Manažerské účetnictví. Praha: Bilance.

SYNEK, Miloslav a kol., 2003. Manažerská ekonomika. 3., přepracované a aktualizované vydání. Praha: Grada. ISBN 80-247-0515-X.

ŠVARCOVÁ, Jena a kolektiv, 2006. Ekonomie: stručný přehled. Zlín: CEED. ISBN 80-903433-3-3.

WÖHE, Günter a Eva KISLINGEROVÁ, 2007. Úvod do podnikového hospodářství. 2. přepracované a doplněné vydání. Praha: C. H. Beck. ISBN 978-80-7179-897-2.

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

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

c	Cena jednoho výrobku
CN	Celkové náklady
CT	Celkové tržby
FN	Celkové fixní náklady
h	Haléřový ukazatel
p	Počet párů
Q	Objem výroby
Q _{BZ}	Bod zvratu
v	Variabilní náklady na výrobek
VH	Výsledek hospodaření
VK	Výrobní kapacita
VK _{krit}	Kritické využití výrobní kapacity
VN	Celkové variabilní náklady
Z	Zisk

SEZNAM OBRÁZKŮ

<i>Obr. 1 Bod zvratu</i>	23
<i>Obr. 2 Obuv Prestige</i>	36
<i>Obr. 3 Obuv Sport</i>	36
<i>Obr. 4 Dětská obuv</i>	36
<i>Obr. 5 Vlastní návrh</i>	37
<i>Obr. 6 Graf základních ekonomických výsledků</i>	41
<i>Obr. 7 Graf druhového členění nákladů</i>	43
<i>Obr. 8 Graf jednicových a režijních nákladů</i>	45
<i>Obr. 9 Graf fixních a variabilních nákladů</i>	49

SEZNAM TABULEK

<i>Tab. 1 CZ-NACE</i>	35
<i>Tab. 2 Základní ekonomické výsledky</i>	40
<i>Tab. 3 Druhové členění nákladů</i>	41
<i>Tab. 4 Jednicové a režijní náklady</i>	44
<i>Tab. 5 Fixní náklady</i>	46
<i>Tab. 6 Variabilní náklady</i>	48
<i>Tab. 7 Celkové variabilní a fixní náklady společnosti</i>	49
<i>Tab. 8 Bod zvratu 2011</i>	50
<i>Tab. 9 Náklady s využitím přesčasů</i>	54
<i>Tab. 10 Náklady spojené s druhou směnou</i>	57
<i>Tab. 11 Bod zvratu při druhé směně</i>	57
<i>Tab. 12 Srovnání variant s různými objemy výroby</i>	59

SEZNAM PŘÍLOH

P I NÁKLADY S VYUŽITÍM PŘESČASŮ

P II NÁKLADY SPOJENÉ S DRUHOU SMĚNOU

PŘÍLOHA P I: NÁKLADY S VYUŽITÍM PŘESČASŮ

Náklady	Původní náklady celkem	Fixní náklady v tis.	Variabilní část		Celkové navýšené náklady (FN + VN)
			V %	Navýšení tis.	
Náklady na prodané zboží	4	4	0		4
Přímé materiálové náklady	25 851		100 %	29 302	29 302
Kancelářské potřeby, režijní mater.	353	353	0		353
Plyn	343	309	10 %	39	348
Pára	586	527	10 %	67	594
Elektřina	878	220	75 %	746	966
Voda	21	15	30 %	7	22
Pohonné hmoty	94	94	0		94
Ostatní materiál a energie	877	702	20 %	198	900
Kooperace	11 556		100 %	13 099	13 099
Opravy a udržování	354	301	15 %	60	361
Nájemné	2 186	2 186	0		2 186
Telefony, Poštovné	148	148	0		148
Reklama, inzerce	695	695	0		695
Přepravné	1 098		100 %	1 245	1 245
Ostatní služby	7 607	6 466	15 %	1 293	7 759
Přímé mzdové náklady	5 419		100 %	6 143	6 143
Ostatní mzdové náklady	8 441	8 441	0		8 441
Odvody soc. zab. z přímých mezd	1 843	0	100 %	2 089	2 089
Odvody z ost. mzdových nákladů	2 735	2 735	0		2 735
Sociální náklady	153	153	0		153
Daně a poplatky	24	24	0		24
Odpisy NIM, HIM	1 082	1 082	0		1 082
Zůst. cena prod. IM a mat.	220	220	0		220
Ostatní provozní náklady	318	318	0		318
Nákladové úroky	15	15	0		15
Ostatní finanční náklady	212	212	0		212
Celkem	73 113	25 220		54 288	79 508

PŘÍLOHA P II: NÁKLADY SPOJENÉ S DRUHOU SMĚNOU

Náklady pro 200 000 párů	Původní náklady celkem	Fixní náklady v tis.	Variabilní část		Celkové navýšené náklady (FN + VN)
			V %	Navýšení tis.	
Náklady na prodané zboží	4	4	0		4
Přímé materiálové náklady	25 851		100 %	36 628	36 628
Kancelářské potřeby, režijní mater.	353	353	0		353
Plyn	343	309	10 %	48	357
Pára	586	527	10 %	83	610
Elektřina	878	220	75 %	933	1 153
Voda	21	15	30 %	9	24
Pohonné hmoty	94	94	0		94
Ostatní materiál a energie	877	702	20 %	248	950
Kooperace	11 556		100 %	16 374	16 374
Opravy a udržování	354	301	15 %	75	376
Nájemné	2 186	2 186	0		2 186
Telefony, Poštovné	148	148	0		148
Reklama, inzerce	695	695	0		695
Přepravné	1 098		100 %	1 556	1 556
Ostatní služby	7 607	6 700	12 %	1 541	8 241
Přímé mzdové náklady	5 419		146 %	8 716	8 716
Ostatní mzdové náklady	8 441	9 497	0		9 497
Odvody soc. zab. z přímých mezd	1 843	0	146 %	2 964	2 964
Odvody z ost. mzdových nákladů	2 735	2 963	0		2 963
Sociální náklady	153	172	0		172
Daně a poplatky	24	24	0		24
Odpisy NIM, HIM	1 082	1 082	0		1 082
Zůst. cena prod. IM a mat.	220	220	0		220
Ostatní provozní náklady	318	318	0		318
Nákladové úroky	15	15	0		15
Ostatní finanční náklady	212	212	0		212
Celkem	73 113	26 757		69 175	95 932