

Analýza nákladů ve vybrané společnosti

Veronika Muczková

Bakalářská práce
2016

 Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav podnikové ekonomiky
akademický rok: 2015/2016

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Veronika Muczková**
Osobní číslo: **M13106**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Management a ekonomika**
Forma studia: **prezenční**

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

Zásady pro vypracování:

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Na základě literárních zdrojů uskutečňte průzkum z oblasti podnikových nákladů.

II. Praktická část

- Představte vybranou společnost.
- Analyzujte náklady ve vybrané společnosti.
- Na základě výsledků analýzy definujte návrhy a doporučení pro vybranou společnost.

Závěr

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

Seznam odborné literatury:

DRURY, Colin. Management and cost accounting. 8th ed. Andover, Hampshire: Cengage Learning, c2012, 783 s. ISBN 978-1-4080-4180-2.

HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠÍŠKA. Manažerské účetnictví. 1. vyd. Praha: Grada, 2008, 259 s. ISBN 978-80-247-2471-3.

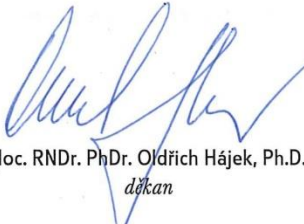
KRÁL, Bohumil. Manažerské účetnictví. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

LANG, Helmut. Manažerské účetnictví: teorie a praxe. Vyd. 1. Praha: C.H. Beck, 2005, 216 s. ISBN 80-7179-419-8.

POPEŠKO, Boris. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 1. vyd. Praha: Grada, 2009, 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Šárka Papadaki, Ph.D.
Ústav podnikové ekonomiky
Datum zadání bakalářské práce: 15. února 2016
Termín odevzdání bakalářské práce: 16. května 2016

Ve Zlíně dne 15. února 2016


doc. RNDr. PhDr. Oldřich Hájek, Ph.D.
děkan




prof. Ing. Felicity Chromjaková, Ph.D.
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

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

Prohlašuji,

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

Ve Zlíně 22.5.2016

Mučkora'
.....
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Bakalářské práce se zabývá analýzou nákladů vybrané společnosti. Výsledky této práce poslouží společnosti při zlepšování v oblasti nákladů.

Obsahem teoretické části je definování nákladů a metody členění nákladů. Dále tato část obsahuje určení bodu zvratu a nákladové funkce. Následuje teoretické sestavení kalkulace a rozčlenění metod kalkulací.

Cílem praktické části je analýza nákladů společnosti. Analýza je provedena na základě poznatků z teoretické části a výsledky této analýzy jsou poskytnuty společnosti pro zlepšení stavu nákladů. Praktická část obsahuje stručné informace o společnosti, dále pak analýzu nákladů, která se skládá z druhového členění nákladů a členění nákladů ve vztahu k objemu výroby. Následuje kalkulace nákladů a analýza bodu zvratu.

Klíčová slova: náklady, analýza nákladů, druhové členění nákladů, bod zvratu, výsledek hospodaření

ABSTRACT

Thesis deals with the cost analysis of the selected company. The results of this work will serve to improve the company's costs.

The theoretical part is to define the costs and methods of classification of costs. This section also includes determining a tipping point and cost functions and following compilation and calculation methods for segmentation calculations.

The practical part is a cost analysis of company. The analysis is done on the basis of the theoretical part and the results of this analysis are provided to the company to improve the condition of costs. The practical part contains brief information about the company, as well as cost analysis, which consists of generic classification of costs and breakdown of costs in relation to production volumes. Following the calculation of costs and breakeven point analysis.

Keywords: Costs, Cost Analysis, Generic Cost Classification, Break-Even Point, Profit

Na úvod této bakalářské práce bych ráda poděkovala paní Ing. Bc. Šárce Papadaki, Ph. D. za odborné vedení, cenné rady a připomínky a také za věnovaný čas.

Dále chci poděkovat vybrané společnosti, především společníkům a zaměstnancům společnosti, za poskytnutí materiálů pro zpracování této bakalářské práce a také za ochotu a věnovaný čas.

Na závěr bych také ráda poděkovala své rodině a přátelům za podporu po celou dobu mého studia.

OBSAH

ÚVOD	9
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE	11
I TEORETICKÁ ČÁST	12
1 DEFINICE NÁKLADŮ	13
1.1 FINANČNÍ POJETÍ NÁKLADŮ	14
1.2 HODNOTOVÉ POJETÍ NÁKLADŮ	15
1.3 EKONOMICKÉ POJETÍ NÁKLADŮ	15
2 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	16
2.1 DRUHOVÁ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	16
2.2 ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	17
2.2.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení	18
2.2.2 Náklady jednicové a režijní	18
2.3 KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	19
2.3.1 Náklady přímé a nepřímé	19
2.4 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ VE VZTAHU K OBJEMU VÝROBY	19
2.4.1 Variabilní a fixní náklady	20
2.5 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ Z HLEDISKA ROZHODOVÁNÍ	22
2.5.1 Relevantní a irelevantní náklady	22
2.5.2 Oportunitní náklady	22
2.5.3 Utopené náklady	22
3 MODELOVÁNÍ NÁKLADŮ	24
3.1 BOD ZVRATU	24
3.2 NÁKLADOVÁ FUNKCE	25
3.2.1 Krátkodobá nákladová funkce	26
3.2.2 Dlouhodobá nákladová funkce	26
4 KALKULACE	28
4.1 STRUKTURA NÁKLADŮ V RÁMCI KALKULACE	28
4.2 METODY KALKULACÍ	29
4.2.1 Prostá kalkulace dělením	30
4.2.2 Kalkulace dělením s ekvivalenčními čísly	30
4.2.3 Přirážková metoda kalkulace	30
4.2.4 Kalkulace sdružených výkonů	31
4.2.5 Fázová metoda kalkulace	32
4.2.6 Stupňová metoda kalkulace	32
4.2.7 Dynamická kalkulace	32
5 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI	33
II PRAKTICKÁ ČÁST	34
6 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI	35
6.1 ZÁKLADNÍ ÚDAJE	35
6.2 VÝROBA	35
6.2.1 Výrobky	36

6.3	ORGANIZAČNÍ STRUKTURA	36
6.4	VÝVOJ POČTU ZAMĚSTNANCŮ.....	37
6.5	HOSPODAŘENÍ SPOLEČNOSTI.....	38
7	ANALÝZA NÁKLADŮ VYBRANÉ SPOLEČNOSTI.....	39
7.1	DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	39
7.2	HORIZONTÁLNÍ A VERTIKÁLNÍ ANALÝZA NÁKLADŮ	42
7.2.1	Horizontální analýza.....	42
7.2.2	Vertikální analýza nákladů.....	43
7.3	VARIABILNÍ A FIXNÍ NÁKLADY	45
7.3.1	Struktura nejvýznamnějších položek variabilních nákladů	48
7.3.2	Struktura položek fixních nákladů.....	49
7.4	JEDNICOVÉ A REŽIJNÍ NÁKLADY	49
8	KALKULACE NÁKLADŮ	51
9	ANALÝZA BODU ZVRATU	52
10	SHRNUTÍ ANALÝZY NÁKLADŮ.....	54
11	NÁVRHY A DOPORUČENÍ.....	56
11.1	TVORBA NÁKLADOVÉ FUNKCE.....	56
11.2	EVIDENCE OBJEMU PRODUKCE.....	57
11.3	TVORBA KALKULACE	57
ZÁVĚR.....		59
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY		60
SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....		62
SEZNAM OBRÁZKŮ.....		63
SEZNAM TABULEK		64
SEZNAM PŘÍLOH		65

ÚVOD

Vznik společnosti je založen na touze společníků vykonávat činnost, která je naplňuje a zároveň jim umožňuje dosáhnout vyšších příjmů. Každá společnost, ať už výrobní či nevýrobní, má při své činnosti určité množství nákladů. Rozdíl mezi těmito náklady a výnosy z její činnosti se nazývá zisk (ztráta). Hlavním cílem každé takové společnosti je maximalizace jejího zisku. Maximalizace zisku lze dosáhnout zvýšením ceny prodávaných výkonů anebo právě snížením nákladů společnosti. Aby společnost dosáhla požadovaného zisku, je zapotřebí, aby její náklady byly nižší než výnosy. Kdyby tomu tak nebylo, společnost se ocitne ve ztrátě a to je pro ni nežádoucí. Pro dosahování zisku je vhodné najít optimální množství nákladů, které společnost neohrozí ve fungování a zároveň povede k dosahování požadovaného zisku. Volbou optimálního množství nákladů se zabývá manažerské účetnictví.

Účetnictví obecně lze rozlišit na manažerské a finanční. Finanční účetnictví bere náklady ve své podstatě tak, jak jsou a dále s nimi již nepracuje. Naopak manažerské účetnictví pracuje s tím, jaké náklady vznikly v minulosti a současnosti, a snaží se předvídat jejich budoucí vývoj. Součástí takového předvídání je i snaha s budoucími náklady pracovat a snažit se je co nejvíce snížit.

Základem pro manažerské účetnictví je rozlišit všechny náklady. Lze je rozčlenit podle druhu, účelu, podle jejich vztahu k objemu výroby a podle rozhodování. V okamžiku rozčlenění těchto nákladů následuje jejich kalkulace. Význam kalkulace spočívá ve výpočtu nákladů ať už na kalkulovanou jednici či přímo na celkové kalkulované množství. Takové kalkulování ovšem není jednoduché. Některé náklady lze jednoduše přiřadit kalkulované jednici, ale u některých je to obtížné, protože vznikají pro celé kalkulované množství. V takovém případě je nutné tyto náklady rozpočítat na jednotlivé výkony. Pro kalkulace existuje řada metod jejich výpočtu. Je na každé společnosti, jakou metodu si zvolí. Záleží pouze na tom, která metoda jí vyhovuje vzhledem k její produkci.

Důležitou informací pro společnost je také zjištění bodu zvratu. Jedná se o okamžik, kdy společnost svou činností uhradí všechny náklady s touto činností vzniklé a začíná vytvářet zisk. Pro výpočet se používá jednoduchý vzorec, který určí, od jakého množství vyprodukovaných výkonů začíná společnost dosahovat zisku.

Celým tímto tématem se zabývá tato bakalářská práce, která spočívá v analýze nákladů. V teoretické části budou zpracovány literární zdroje k danému tématu. Toto téma je ovšem

velmi široké, proto budou vybrány pouze určité oblasti, které budou v teoretické části zpracovány.

Následovat bude praktická část, ve které dojde k zpracování poznatků z teoretické části a jejich aplikace do praxe. Na začátku bude stručné představení společnosti. Poté bude následovat analýza výkazů pro roky 2013, 2014 a 2015.

Závěrem bude shrnutí získaných informací díky provedeným analýzám a možné návrhy, jak lépe s náklady pracovat a případně snížit jejich množství.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Hlavním cílem této bakalářské práce je provedení analýzy nákladů ve vybrané společnosti. Práce bude vyhotovena na základě získaných dat, které budou za roky 2012, 2013 a 2014. Zdrojem těchto dat je výroční zpráva společnosti. Dalším zdrojem jsou informace získané přímo od vedení firmy a zaměstnanců. Podstatou je ze získaných dat vyhotovit analýzu, díky které budou zpracovány návrhy a doporučení, jak co nejefektivněji a nejúčinněji pracovat s náklady a případně dosáhnout jejich snížení.

Bakalářská práce se bude skládat ze dvou částí a to z části teoretické a části praktické.

Teoretická část bude zpracována metodou literární rešerše. Jedná se o kritickou literární rešerši, která je zpracována na základě tištěných zdrojů. Základními body této rešerše bude vymezení nákladů, jejich členění a modelování a v závěru bude následovat kalkulace nákladů. Získané informace budou posléze aplikovány v praktické části, kde půjde o přímou analýzu získaných dat.

V praktické části dojde k uskutečnění analýzy získaných dokumentů formou kvalitativního výzkumu. Z dokumentů budou pro tuto práci důležité hlavně náklady. Tato analýza se bude skládat z výzkumu provedeného na základě získaných dat ve formě horizontální a vertikální analýzy, ve které se tato data zpracují a budou nápomocna k analyzování nákladů ve společnosti. Součástí analýzy bude i rozčlenění nákladů, určení bodu zvratu a sestavení kalkulace. Z teoretických metod bude použita indukce a dedukce. Veškerá získaná data budou zpracována v tabulkách a pro lepší vyjádření budou použity také grafy.

V závěru praktické části budou následovat návrhy a doporučení k zefektivnění využívání nákladů.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 DEFINICE NÁKLADŮ

Jestliže chceme mít přínos z našeho rozhodnutí, je potřeba na něj také vynaložit určité prostředky. Tyto prostředky jsou označovány jako náklady. Ať už provádíme jakoukoliv podnikatelskou činnost, náklady jsou s touto činností vždy úzce spojeny. Nemusí se jednat pouze o hmotné statky, jako je například koupě výrobního stroje, firemního auta či počítače, ale již získání oprávnění podnikat v určité oblasti je pro společnost nákladem.

Landa (2008, s. 161) ve své publikaci uvádí, že náklady všeobecně souvisejí s úbytkem peněz, se vznikem závazků a s úbytkem nepeněžního aktiva. Náklady jsou účelový úbytek majetku nebo také zvýšení závazku. Lze je definovat i jako peněžní vyjádření vynaloženého majetku a práce za určitým účelem.

To, co je pro firmu nákladem, ještě nemusí znamenat, že na tyto náklady již byly skutečně vynaloženy peníze. V okamžiku, kdy nám vznikne náklad, ještě nemusí docházet ke skutečnému placení.

Pojem náklad je pojmem všeobecným. Náklady lze rozlišit do skupin a to na náklady výkonu a na náklady období. Náklady výkonu jsou náklady, které jsou uhrazovány v okamžiku, kdy dojde k prodeji výkonu, a jsou zahrnuty do ocenění výkonu. Naopak náklady období jsou hrazeny z výnosů z prodeje v tom období, ve kterém byly vynaloženy. A na tomto základě je pak snížen výsledek hospodaření tohoto období. (Fibířová, Šoljaková, Wagner, Petera, 2015, s. 49-50)

Náklady lze rozlišit na dvě základní pojetí nákladů:

- finanční pojetí nákladů
- manažerské pojetí nákladů (Popesko, 2009, s. 32)

Finanční účetnictví se obecně zaměřuje na získání a poskytování informací, které slouží vnějším uživatelům a na základě těchto informací se pak rozhodují (Landa, 2008, s. 20) Král (2010, s. 47) uvádí, že se náklady ve finančním účetnictví charakterizují jako úbytek ekonomického prospěchu, který lze zaznamenat poklesem aktiv nebo zvýšením závazků a který vede ke snížení vlastního kapitálu. Náklady jsou vedeny ve finančním účetnictví jako spotřeba externích vstupů, které jsou evidovány v účetním systému, a jsou zde evidovány v cenách, ve kterých byly pořízeny. (Popesko, 2009, s. 32)

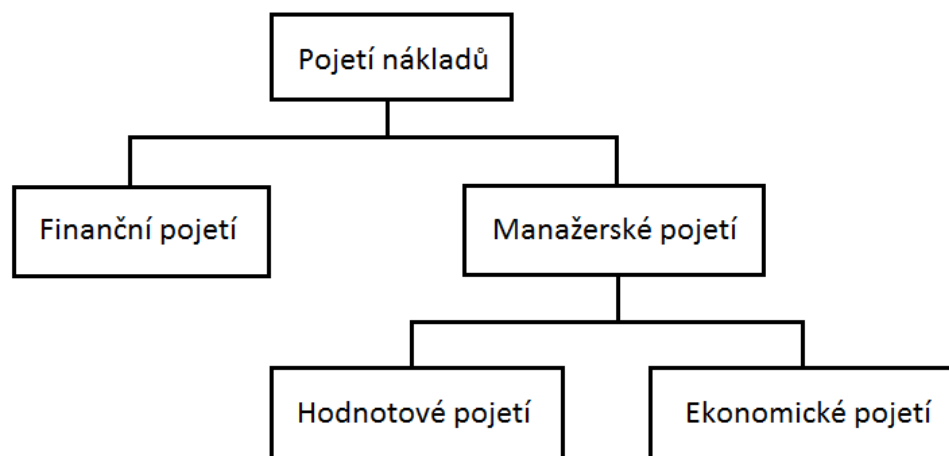
Ve finančním účetnictví se používá jako měrná jednotka pouze měna, informace jsou vykazovány v pravidelných periodách. Díky tomu, že finanční účetnictví je přístupné pro

externí uživatele a zároveň je regulováno zákonem a účetními standardy, je také spolehlivé (na rozdíl od manažerského účetnictví). (Popesko, Vejmelková, Škodáková, 2008, s. 76)

V manažerském účetnictví jsou poskytovány informace pro vnitřní uživatele, což je vedení podniku a jiní oprávnění zaměstnanci. Ti se podle toho rozhodují a provádí kontrolu. (Landa, 2008, s. 21) Úprava tohoto účetnictví nepodléhá vnější regulaci, a proto není spolehlivé tak, jako účetnictví finanční. Podle Krále (2010, s. 47) manažerské účetnictví charakterizuje náklady jako hodnotově vyjádřené, účelné vynaložení ekonomických zdrojů podniku, které účelově souvisejí s ekonomickou činností podniku.

V účetnictví můžeme aplikovat v zásadě 3 základní typy pojetí nákladů:

- finanční pojetí nákladů
- hodnotové pojetí nákladů
- ekonomické pojetí nákladů (Landa, 2008, s. 258)



Obrázek 1 – Pojetí nákladů (Popesko, 2009,s. 32)

1.1 Finanční pojetí nákladů

Landa (2008, s. 259) ve své knize vymezuje náklady ve finančním pojetí jako peníze, které investujeme do výkonů. Základním znakem je úzké spojení těchto nákladů s finančním účetnictvím. Z toho důvodu se celkový součet nákladů ve finančním účetnictví rovná cel-

kovému objemu nákladů, který je vykázán v manažerském účetnictví. Rozdíl je zde ale v bližším členění.

1.2 Hodnotové pojetí nákladů

Hodnotové pojetí nákladů je úzce spojeno s manažerským účetnictvím. Majetek zde není oceňován v nominálních cenách, ale v cenách, které odpovídají jeho skutečné hodnotě. Očekává se, že peníze investované do uskutečněné aktivity se nejen vrátí, ale přinesou i určitý zisk. (Popesko, 2009, s.33)

1.3 Ekonomické pojetí nákladů

Ekonomické pojetí nákladů souvisí s oportunitními náklady. Tyto náklady se rovnají hodnotě, kterou můžeme získat jejich co nejefektivnějším využitím anebo naopak představují ušlý zisk, o který jsme přišli díky omezeným zdrojům na danou alternativu. (Popesko, 2009, s. 33)

2 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ

Aby bylo možné od sebe náklady rozlišit, člení se do určitých částí. Hlavním důvodem jejich členění je rozpoznat, jaký je důvod jejich vzniku. Tím také dosáhneme mnohem lepší orientace mezi náklady.

Nejpoužívanějším členěním nákladů je členění na náklady podle:

- druhů vynaložených ekonomických zdrojů
- účelu jejich vynaložení
- závislosti na změnách
- potřeb rozhodování (Čechová, 2011, s. 73)

2.1 Druhovú členění nákladů

Druhovú členění nákladů je nejobvyklejším přístupem ke členění nákladů. Lze jej jiným slovem nazvat jako členění nákladů podle nákladových druhů, což jsou věcně stejnorodé položky nákladů. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 78)

Jako základní druhy nákladů se považují:

- spotřeba materiálu a energie
- externí služby
- mzdové a ostatní osobní náklady
- odpisy dlouhodobého majetku
- finanční náklady (Král, 2010, s. 69)

Takovéto členění nákladů se používá při sestavování např. výkazu zisku a ztrát. Na základě podílů jednotlivých nákladových druhů lze určit, jakou roli hraje specifický nákladový druh a jaký je jeho význam v jednotlivých organizacích. Dále pak již není těžké odvodit, o jakou společnost se jedná a na co se zaměřuje. (Popesko, 2009, s. 34-35)

Na základě druhového členění nákladů můžeme definovat 4 základní typy organizací:

- **manufaktura** – charakterizuje ji vysoký podíl osobních nákladů, relativně nízkou výší odpisů, protože úroveň automatizace je nízká. Jako příklad lze uvést např. výrobu obuvi. Aby taková společnost byla úspěšná, je pro ni zapotřebí umět řídit osobní náklady (např. navýšením automatizace).

- **automatizovaná montáž** – typickým znakem je vysoký podíl spotřeby materiálu, nízké osobní náklady a relativně vysoké odpisy. Jako příklad lze uvést např. výrobu automobilů. Pro automatizovanou montáž je důležité umět vyjednat co nejnižší vstupy.
- **zakázková firma** – typickou vlastností je průměrný podíl materiálových i osobních nákladů, využívání externích služeb, které jsou nakupovány od externích dodavatelů (telekomunikace, marketing atd.)
- **služby** – druhová struktura nákladů je zde značně rozdílná na rozdíl od ostatních organizací, které působí ve výrobě. Takováto organizace má nízké materiálové náklady a naopak zde vedou osobní náklady. (Popesko, 2009, s. 35-36)

Pro vynaložené nákladové druhy jsou charakteristické tyto vlastnosti:

- jde o náklady **prvotní**, které jsou zachyceny ihned při vstupu do podniku
- jde o náklady **externí**, které vznikají spotřebou výrobků, prací a služeb
- jde o náklady **jednoduché**, které již není možné dále členit (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s.78)

Prvotní náklady jsou zachyceny ihned při vstupu do podniku a objevují se v dané aktivitě poprvé. Jde tedy v podstatě o náklady externí a interními náklady jsou až náklady druhotné. Externí náklady vznikají spotřebou výrobků, prací a služeb, vstupují do příslušné aktivity zvenčí a nemohou vznikat uvnitř podniku. V takovém případě by se jednalo o náklady interní. Jednoduché náklady se vyjadřují jen jednou položkou a již je není možné dále členit. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s.78; Čechová, 2011, s. 73-74)

Podle Popeska (2009, s. 35) je zapotřebí ještě i jiné členění nákladů vzhledem k tomu, že na základě tohoto členění nelze rozeznat, na jakou činnost a aktivitu se tyto náklady vztahují. Další členění nákladů je k nalezení v dalších podkapitolách.

2.2 Účelové členění nákladů

Jak je již jasné z názvu, tyto náklady se člení podle toho, za jakým účelem jsou vynaloženy a čeho se týkají. Vyjadřují, co má být výsledkem procesu, ve kterém budou tyto náklady spotřebovány. Je jasné, že každý náklad musí mít již od počátku svůj účel, protože jinak by nemělo smysl jej vůbec vynakládat. (Čechová, 2011, s. 75)

Náklady členěné podle účelu jejich vynaložení umožňují posoudit vývoj nákladů, řídit je a v bezprostřední návaznosti řídit zisk. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, Petera, 2015, s. 53)

Dle Landy (2008, s. 163) toto členění sleduje jejich vztah k vlastní příčině vzniku nákladů a z tohoto hlediska se náklady člení na náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení, dále pak na náklady jednicové a náklady režijní. Jako příklad účelového členění nákladů mohou být náklady prodeje a odbytové náklady.

2.2.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení

Fibířová, Šoljaková a Wagner (2007, s. 102) ve své publikaci uvádějí, že náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení jsou prvním krokem v účelovém členění nákladů. Podmínkou pro takovéto členění je, zda takový náklad souvisí se zajištěním činnosti jako takové nebo zda je náklad vynaložen při vlastním vytvoření výkonů.

Náklady technologické jsou náklady, které vznikají bezprostředně s nějakou technologií anebo s ní alespoň nějakým způsobem souvisí. Jde např. o náklady na spotřebu materiálu určitého množství apod. (Popesko, 2009, s. 37)

Druhou skupinou jsou náklady na obsluhu a řízení, které zajišťují podmínky pro průběh výrobního procesu a jsou relativně závislé na tom, jaké konkrétní výkony se vytváří. Jedná se např. o náklady na vytápění budov apod. (Popesko, 2009, s. 37; Fibířová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 102)

2.2.2 Náklady jednicové a režijní

Náklady jednicové a režijní jsou podrobnějším členěním nákladů technologických a nákladů na obsluhu a řízení.

Tyto náklady by měly poskytovat objektivní informace o rozsahu a obsahu nákladů, které se vztahují k určitému výkonu a měly by vyjadřovat takové uspořádání, podle kterého je možné analyzovat význam jednotlivých složek v konkrétních podmínkách. (Čechová, 2011, s. 78)

Jednicové náklady souvisí nejen s technologickým procesem, ale přímo i s jednotkou výkonu. Jako příklad lze uvést náklady na spotřebu materiálu, na mzdy apod. Jde tedy o náklady, které je možné bezpochybně přiřadit k danému výkonu.

U režijních nákladů nelze jednoznačně určit jejich bezprostřední vztah k určité jednotce výkonu. Jejich řízení hospodárnosti se uskutečňuje za pomoci režijních nákladů útvarů. (Fibířová, Šoljaková, Wagner, Petera, 2015, s. 55)

Jedná se o:

- zásobovací režii
- výrobní režii
- správní režii
- odbytovou režii

2.3 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nákladů odpovídá na otázku, na co byly náklady vynaloženy. Podle tohoto hlediska pak může podnik zjistit rentabilitu jednotlivých výrobků či služeb a řídit jejich strukturu. Podle toho, jak se jednotlivé náklady přiřazují na kalkulační jednici, lze rozeznat dvě hlavní skupiny nákladů a to náklady přímé a náklady nepřímé. (Synek, 2007, s. 80) Teprve kalkulační členění umožňuje stanovit odpovědnost, kterou má za spotřebu nákladů, protože druhové členění nákladu toto neumožňuje. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 190)

2.3.1 Náklady přímé a nepřímé

Náklady přímé lze jednoznačně přiřadit k určitému druhu výkonu, protože s ním bezprostředně souvisí. (Fibířová, Šoljaková, Wagner, Petera, 2015, s. 56) Synek (2007, s. 80) zde řadí náklady jednicové a režijní náklady, které přímo souvisejí s určitým výrobkem.

Náklady nepřímé, oproti nákladům přímým, slouží k zajištění podmínek pro skupinu výkonů a činnost útvarů. (Fibířová, Šoljaková, Wagner, Petera, 2015, s. 56) Jejich charakteristickým znakem je to, že jsou vynakládány na více výkonů (aktivit) a jejich přiřazení se provádí za pomoci matematicko-technických metod. (Čechová, 2011, s. 77) Podle Synka (2007, s. 80) sem patří takové režijní náklady, které jsou společné pro vícero druhů výrobků.

Z tohoto členění nákladů se následně sestavuje kalkulace nákladů.

2.4 Členění nákladů ve vztahu k objemu výroby

Jedná se o jeden z nejvýznamnějších nástrojů řízení nákladů. Toto členění je specifické pro manažerské účetnictví. V ostatních členění se totiž jedná o náklady minulého období, kdežto tyto náklady jsou spjaté s budoucím chováním nákladů za předpokladu různých variant objemu výkonů. (Popesko, 2009, s. 39)

2.4.1 Variabilní a fixní náklady

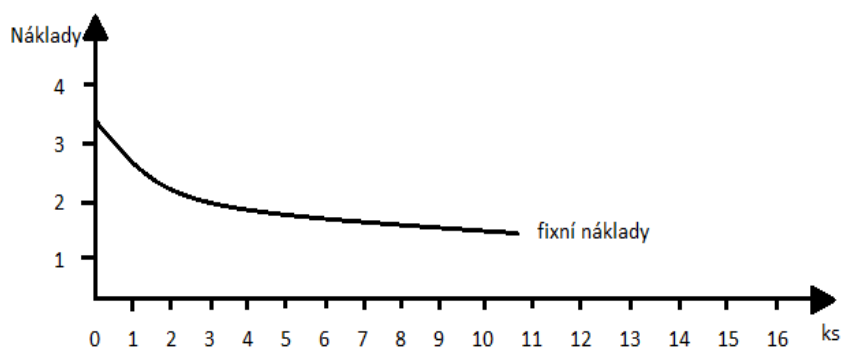
Nákladové chování popisuje, jak se změní náklady, když se změní hladina vstupů. Náklad, který se při vstupu nezmění, je fixním nákladem. Na druhé straně variabilní náklady se mění v závislosti na změně výkonu. (Hansen, Mowen, Guan, 2009, s. 51)

Variabilní náklady jsou závislé na objemu výkonů. Jejich vytvořením jsou spotřebovány. Jde například o mzdy, jednicový materiál. Mění se se změnou objemu výroby a to buď proporcionálně (rostou stejně rychle), podproporcionálně (rostou pomaleji než objem výroby) nebo nadproporcionálně (rostou rychleji než objem výroby). (Synek, 2006, s. 39; Hansen, Mowen, Guan, 2009, s. 52)

Do variabilních nákladů patří náklady jednicové a část režijních nákladů. V případě manažerských výpočtu se předpokládá, že variabilní náklady porostou proporcionálně. (Synek, 2007, s.84)

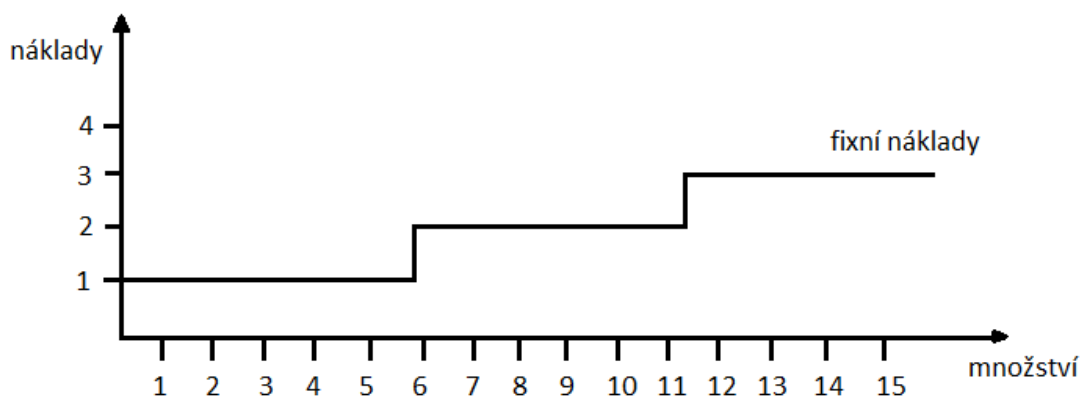
Na druhou stranu fixní náklady zajišťují podmínky pro zhotovení výkonů v určitém období. Fixní náklady jsou jednorázové a vznikají pro všechny výkony dohromady. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, Petera, 2015, s. 58) Jako příklad těchto nákladů lze uvést odpisy, leasing apod.

U těchto nákladů není rozhodující, jaký bude objem výroby, protože s objemem výroby nerostou. Jedinou možností je jejich snižování na jednotku. Jde o to, že čím více se bude vyrábět, tím se fixní náklady na jednotku budou snižovat. V grafu je jejich vyjádření degressivní. (Lang, 2005, s. 47) Naopak pokud bude výroba nízká, budou fixní náklady na jednotku výkonu větší. Je ale důležité mít na paměti, že tyto náklady jsou zde stále. I v případě, že se zrovna nic nevyrábí.



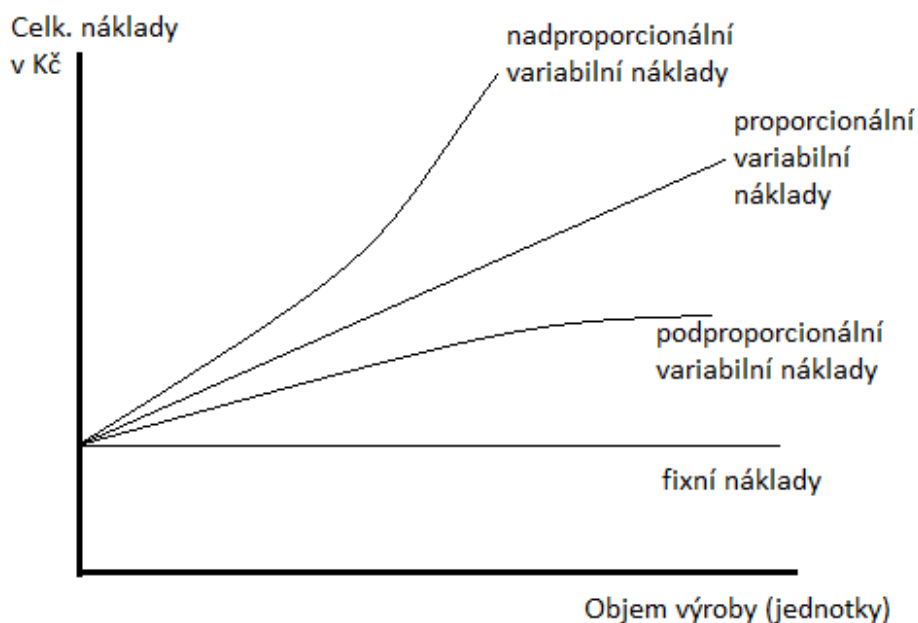
Obrázek 2 – Degrese fixních nákladů (Lang, 2005, s. 48)

V okamžiku, kdy společnost má vyšší využití kapacity, se začínají vyskytovat skokové fixní náklady. Ty vznikají na základě např. zvýšení nájmu, pojistného apod. Zahrnutím těchto skokových fixních nákladů se fixní náklady mění skokově a graf má tvar „schodu“. Tento vývoj je zaznamenán v následujícím grafu.



Obrázek 3 – Skokové fixní náklady (Lang, 2005, s. 48)

Fixní náklady jsou vyvolány potřebou zabezpečení chodu podniku jako celku. Jejich neměnnost je však relativní. (Synek, 2006, s. 40) Následující graf vyjadřuje vývoj nákladů jak variabilních, tak i fixních v závislosti na objemu výroby.



Obrázek 4 - Průběh celkových nákladů (Synek, 2006, s. 40)

2.5 Členění nákladů z hlediska rozhodování

Tato část členění nákladů pojednává o členění nákladů, které jsou potřebné při zhodnocení příštích variant podnikání. Členění nákladů z hlediska rozhodování patří k té části manažerského účetnictví, která je zaměřena na rozhodování. (Král, 2006, s.73)

2.5.1 Relevantní a irelevantní náklady

Tento typ nákladů je založen na odhadu budoucích nákladů zvažovaných variant. Zásadním rozdílem je, které náklady budou zvolenou variantou ovlivněny a které nikoliv. (Král, 2010, s. 86)

Relevantní náklady se mění v závislosti na daném rozhodnutí. Irelevantní náklady se nemění v závislosti na daném rozhodnutí. Znamená to tedy, že ať se vedení společnosti rozhodne jakkoliv, výši těchto nákladů to nikterak neovlivní. (Drury, 2012, s. 33)

2.5.2 Oportunitní náklady

Podle Synka a Kislíngerové (2010, s. 45) jsou oportunitní náklady „*hodnota, která musí být obětována, když zdroje nejsou použity na nejlepší možnou alternativu*“.

Často se nazývají jako náklady obětované příležitosti a mají fiktivní charakter, což znamená, že ve skutečnosti neexistují. Holman (2005, s. 56) charakterizuje tyto náklady jako „*obětovaný výnos nebo obětovaný užitek, který bychom mohli získat v jiné příležitosti. Jsou to vždy náklady druhé nejlepší příležitosti*“. V zásadě se jedná o ušlý zisk z rozhodnutí, které jsme nepřijali a namísto něj jsme se přiklonili k jinému rozhodnutí. Které rozhodnutí je lepší se ale dozvíme až posléze. Ušlá příležitost je náklad, který vznikl díky tomu, že jsme nevyužili příležitosti jednoho rozhodnutí, ale zvolili jsme si rozhodnutí druhé. (Drury, 2015, s. 35)

2.5.3 Utopené náklady

Utopené náklady, jinak řečené také mrtvé náklady, jsou jednou z kategorií manažerských nákladů. Jde o náklady, které již někdy v minulosti byly vynaloženy, a není možné získat je zpět. Vznikly na základě minulých rozhodnutí a nemohou být změněny na základě budoucích rozhodnutí. (Popesko, 2009, s. 42; Drury, 2015, s. 35)

Je pro ně charakteristické, že:

- se vynakládají před zahájením výroby
- výši vynaložených prostředků již není možné ovlivnit
- jedinou možností, jak tyto náklady snížit, je zvolit opačně působící rozhodnutí
- jde např. o odpisy fixních aktiv
- typickým znakem je vzdálená doba mezi výdajem a vyjádřením nákladu (Popesko, 2009, s. 42)

Holman (2005, s. 54) uvádí, že takové náklady jsou v každé společnosti, protože existují, ať se již společnost rozhodne jakkoli. To znamená, že vznikají s každým rozhodnutím a člověk by je neměl brát v úvahu.

3 MODELOVÁNÍ NÁKLADŮ

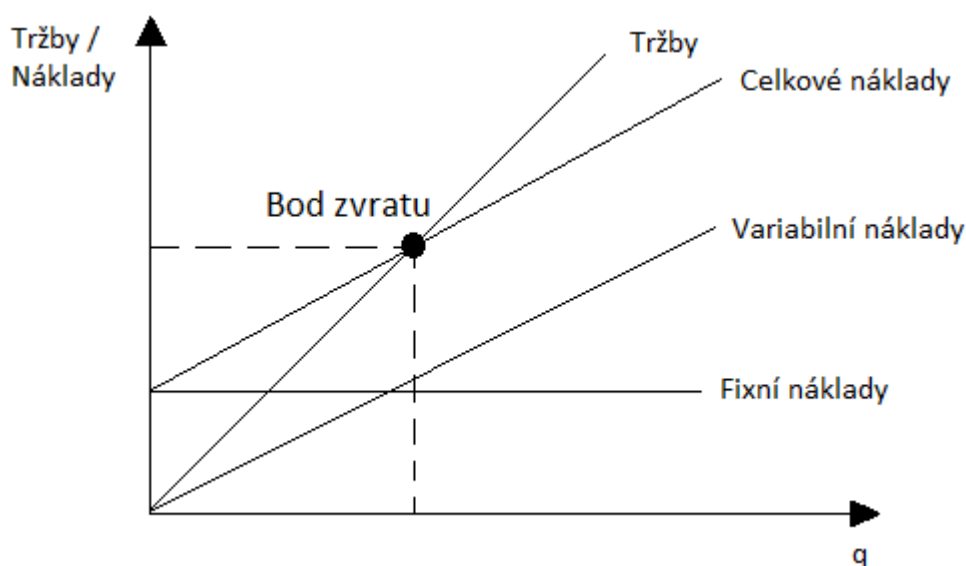
Nejčastěji používaný nástroj, ve kterém se uplatňuje členění nákladů podle objemu výkonů, jsou rozhodovací úlohy na existující kapacitě. Jejich obsah tvoří rozhodování o objemu a skladně výkonů a to, jaký dopad budou mít na náklady a zisk společnosti. V anglosaské literatuře se tyto úlohy nazývají Cost-Volume Profit Analysis, česky řečeno analýza bodu zvratu. (Popesko, 2009, s. 43)

3.1 Bod zvratu

Bod zvratu podle Popeska (2009, s. 43-44) je okamžik, kdy podnik nevytváří žádný zisk, ale zároveň není ani ve ztrátě. Je to bod, od kterého podnik začíná vytvářet zisk, protože jsou již pokryty všechny náklady na výrobu. Pokud od ceny výrobku odečteme variabilní náklady na jeho výrobu, dostaneme částku, která podniku zůstává a slouží ke krytí fixních nákladů a k tvorbě zisku. Této částce se jinak hovoří také **krycí příspěvek** nebo ji označujeme jako příspěvek na úhradu. Bod zvratu obecně udává, kolik výrobků musí podnik alespoň vyrobit a prodat, aby pokryl veškeré své náklady a mohl začít vytvářet zisk.

Bod zvratu se vypočítá jako:

$$q(BZ) = \frac{\text{fixní náklady}}{\text{cena výrobku} - \text{variabilní náklady}}$$



Obrázek 5 – Bod zvratu (Popesko, 2009, s. 44)

Analýza bodu zvratu neslouží pouze ke stanovení objemu výkonů a jejich nákladů, ale také k uvědomění si vztahu mezi variabilními a fixními náklady a tvořeným ziskem. (Popesko, 2009, s. 46)

Cílem podniků je dosahování zisku. Nestačí jim tedy dosahovat pouze bodu zvratu, ale potřebují vyrábět takový objem produkce, který jim přinese také zisk. Každá společnost má určenou minimální výši zisku, které chtějí dosáhnout. Za pomoci následujícího vzorce zjistí, jaké množství výkonů je potřeba vyprodukovat, aby dosáhli požadovaného minimálního zisku (Z). (Zámečník, Tučková, Hromková, 2007, s. 48)

$$q(BZ) = \frac{\text{fixní náklady} + Z (\text{min})}{\text{cena} - \text{variabilní náklady}}$$

U některých podniků je ovšem za pomoci tohoto základního vzorce obtížné bod zvratu vypočítat. Důvodem je např. velké množství druhů výkonů. Pro výpočet se používá tzv. globální funkce, která se používá při nestejnorodé výrobě. V této funkci se namísto variabilních nákladů používá tzv. haléřový ukazatel variabilních nákladů, který je podílem variabilních nákladů na celkových tržbách. (Popesko, 2009, s. 46)

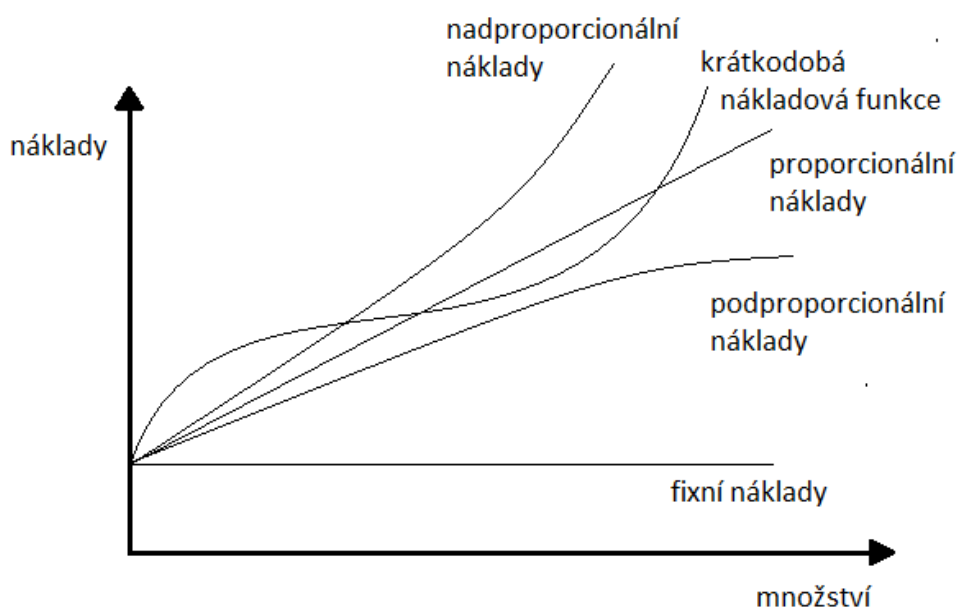
Popesko (2009, s. 44-46) ve své knize uvádí pro výpočet vzorec:

$$\text{Haléřový ukazatel } (h) = \frac{\text{variabilní náklady}}{\text{tržby}}$$

$$q(BZ) = \frac{\text{fixní náklady}}{1 - h}$$

3.2 Nákladová funkce

Nákladová funkce vyjadřuje vztah mezi náklady a objemem výroby podniku. Existují náklady, které rostou stejně, jako roste objem výroby. Takové náklady se nazývají proporcionální. Dále jsou pak náklady, které rostou rychleji, než roste objem výroby. V tomto případě se jedná o nadproporcionální náklady. Vzhledem k tomu, že existují náklady nadproporcionální, tak logicky musejí existovat i náklady podproporcionální a takové náklady rostou pomaleji než roste objem výroby. V okamžiku kombinace uvedených možností vznikne nákladová funkce, která na začátku roste, ale později klesá (Zámečník, Tučková, Hromková, 2007, s. 34)



Obrázek 6 – Průběh nákladů a krátkodobá nákladová funkce
(Zámečník, Tučková, Hromková, 2007, s. 35)

V manažerském účetnictví se používají krátkodobé a dlouhodobé nákladové funkce.

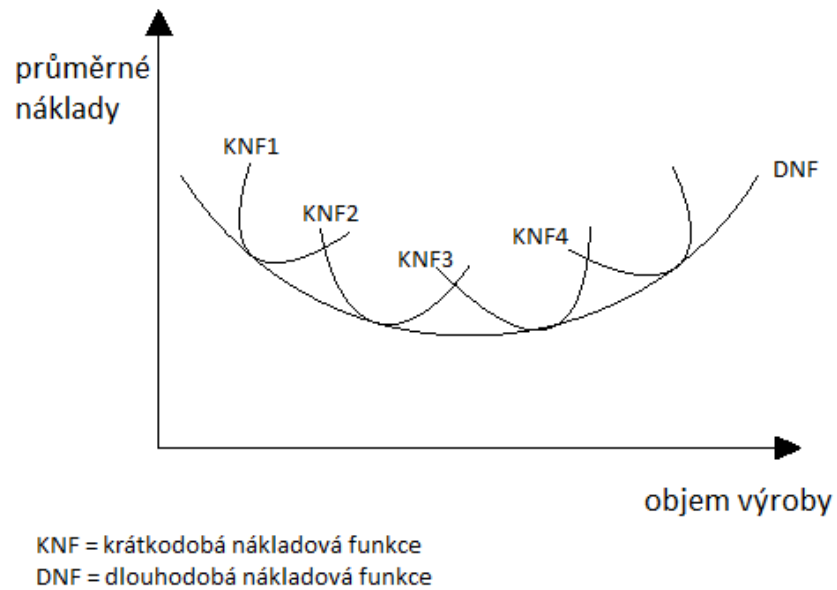
3.2.1 Krátkodobá nákladová funkce

Krátkodobá nákladová funkce popisuje průběh nákladů v krátkém období. V takové období lze měnit jen některé výrobní činitele jako je např. množství vynaložené práce a surovin. U ostatních výrobních činitelů není změna možná. Jako příklad lze uvést např. zařízení, stroje či budovy. Objem výroby je zde omezen výrobní kapacitou, která je určována neměnnými výrobními činiteli. Tito činitelé vyvolávají fixní náklady. Naopak proměnné výrobní činitele vyvolávají variabilní náklady. Používají se např. v analýze bodu zvratu a při optimalizaci objemu výroby. (Zámečník, Tučková, Hromková, 2007, s. 35)

3.2.2 Dlouhodobá nákladová funkce

Dlouhodobá nákladová funkce charakterizuje náklady, které probíhají v delším časovém období. V tomto období lze měnit všechny výrobní činitele bez rozdílu. Dlouhodobá nákladová funkce pracuje pouze s průměrnými a mezními náklady, fixní náklady zde vůbec nejsou. Charakter této nákladové funkce je zpočátku klesající a v jejím nejnižším bodě je dosaženo minimálních průměrných nákladů a zároveň také nejvyšší efektivity výroby. O tohoto okamžiku ovšem nákladová funkce začíná růst a roste i neefektivnost výroby. Pro

dlouhodobou nákladovou funkcí je charakteristický U-tvar, který je zobrazený na následujícím obrázku. (Zámečník, Tučková, Hromková, 2007, s. 35-36)



Obrázek 7 – U-tvar nákladové funkce (Zámečník, Tučková, Hromková, 2007, s. 36)

4 KALKULACE

Popesko (2009, s. 55) uvádí, že „*kalkulaci je možné definovat jako přiřazení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny k výrobku, službě, činnosti, operaci nebo jinak naturálně vyjádřené jednotce výkonu firmy, tj. kalkulační jednici či nákladovému objektu*“.

Kalkulace se vytváří různými metodami, které závisí na předmětu kalkulace, způsobu předělování nákladů a na struktuře nákladů, které se zjišťují anebo stanovují. **Předmětem kalkulace** by měly být všechny výkony, které jsou ve společnosti prováděny. Je ovšem pravdou, že kalkulace se zpravidla používají tam, kde je výroba rozsáhlá a kde je těžké určit ceny výkonu. (Čechová, 2011, s. 86) Zásadním problémem při tvorbě kalkulací jsou režijní náklady, které se těžko přiřazují výkonu. (Popesko, 2009, s. 55)

Dle Synka (2007, s. 98) je kalkulace nákladů přehled vynaložených nákladů na jednici výkonu (kalkulační jednici). **Kalkulační jednice** je výkon, který jednotka provádí, a jeho měřicí jednotkou může být hmotnost, čas, délka, množství apod. Předmět kalkulace je vymezen i **kalkulovaným množstvím**, který tvoří určitý počet kalkulačních jednic, pro které se zjišťují celkové náklady. Kalkulované množství je také důležité při výpočtu podílu fixních nákladů na jednotku výkonu, protože není možné tyto náklady vztahovat k jednotlivým výrobkům. (Čechová, 2011, s. 86-87) Kalkulace obsahují interní informace, tudíž veřejnost k těmto kalkulacím nemá přístup. Slouží pouze jako nástroj pro vnitropodnikové řízení. (Synek, 2011, s. 99)

4.1 Struktura nákladů v rámci kalkulace

Dobrá kalkulace nepodává pouze informace o tom, jaká je celková výše nákladů na výkon, ale ukazuje, z jakých nákladových skupin se skládá. Strukturovaná kalkulace informuje nejen o výši jednotlivých skupin nákladů, ale umožňuje také stanovovat či měnit cenu na základě různých situací. (Popesko, 2009, s.58)

Při kalkulaci se náklady člení na přímé a nepřímé. Přímé náklady lze zjistit a stanovit na kalkulační jednici. Kdežto nepřímé náklady jsou vynaloženy pro více výkonů najednou. Jejich vztah k jednotce výkonu nelze jen tak stanovit a tento vztah je charakterizován tím, že, nepřímé náklady vznikají činností konkrétního vnitropodnikového útvaru a nezáleží u nich, jaký je objem produkce, protože zůstávají stále stejné, ať už je objem produkce nižší nebo vyšší. (Čechová, 2011, s. 87-88)

Každý podnik má jinou strukturu nákladů, které jsou vyjádřeny v tzv. kalkulačním vzorci. Podle svých potřeb si pak typový kalkulační vzorec upravují podle toho, jaké typy nákladů připadají na daný výkon. (Landa, 2014, s. 269)

Většina podniků v České republice používá všeobecný kalkulační vzorec, kterého se všechny společnosti nemusejí držet, ale vyhovuje podmínkám většiny podniků. (Synek, 2007, s. 98-99)

Kalkulační vzorec

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímé náklady
4. Výrobní režie
(1-4) Vlastní náklady výroby
5. Správní režie
(1-5) Vlastní náklady výkonu
6. Odbytové náklady
(1-6) Úplné vlastní náklady výkonu
7. Zisk
Cena kalkulačního výkonu

Tento vzorec je také vzorcem pro kalkulaci ceny, kdy cenu určíme na základě principu „náklady + zisk = cena“. Tímto způsobem se určuje tzv. nákladová cena, která se používá, pokud cenu neurčí sám trh.

4.2 Metody kalkulací

V průběhu let byla podle Popeska (2009, s. 62) vyvinuta celá řada kalkulačních metod, které se od sebe liší alokací režijních nákladů nebo způsobu využití. Ne vždy je ovšem možné použít tyto kalkulace na všechny typy výkonů. Některé druhy kalkulací jsou speciální, a tudíž náleží ke speciálním druhům výkonů.

Metodou kalkulace je jinak řečeno postup, pomocí které se stanoví výše nákladů na danou kalkulační jednici. V případě přiřazování jednicových nákladů je jasno. Jednicové náklady přímo souvisí s kalkulační jednicí, a tudíž není těžké je ke kalkulační jednici přiřadit. V případě režijních nákladů je to ovšem složitější. Režijní náklady totiž vznikají při výrobě celého sortimentu výkonů a nelze tedy určit, jaký vztah mají k určité jednotce výkonu. Je-

jich vznik a výška závisí na činnosti vnitropodnikových útvarů a jejich přiřčení ke kalkulační jednotce může být jedině nepřímé. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 188)

4.2.1 Prostá kalkulace dělením

Prostá metoda kalkulace se používá v podnicích, kde je prováděna stejnorodá hromadná výroba. Jedná se o nejjednodušší kalkulační metodu, kde celkové náklady se dělí množstvím výkonů, které jsou produkovány za dané období. Jejím výsledkem jsou pak průměrné náklady, které se nazývají také jako jednotkové náklady. Omezením pro tuto metodu je fakt, že produkt musí být homogenní. (Popesko, Vejmelková, Škodáková, 2008, s. 66)

Zpravidla se uplatňuje ve variantách:

- pro výpočet ostatních jednicových nákladů
- pro výpočet režijních nákladů u výroby stejnorodých výkonů (Landa, 2014, s. 271)

4.2.2 Kalkulace dělením s ekvivalenčními čísly

Jedná se o zvláštní případ metody kalkulace dělením. Používá se u homogenní výroby, kde výrobky jsou shodné nebo příbuzné technologicky. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 190) Tato metoda je založena na tom, že ke každému výrobku jsou přidělena ekvivalenční čísla, která se následně vynásobí množstvím vyrobených kusů daného výrobku. Výsledkem jsou přečtená množství, která se následně sečtou a tímto součtem se poté vydělí celkové náklady a dostaneme náklady na ekvivalenční číslo. (Popesko, Vejmelková, Škodáková, 2008, s. 66-67)

Základem pro stanovení ekvivalenčních čísel jsou podle Landy (2014, s. 272) hodnoty, jako je např. spotřeba materiálu, spotřeba času a hmotnost výrobků.

4.2.3 Přirážková metoda kalkulace

Většina podniků v současné době produkuje různé druhy výkonů, které se od sebe mohou lišit druhem materiálu, pracností a také různou měrou zatěžování výrobních zařízení. Při přiřítání režijních nákladů tedy není možné postupovat jako u kalkulace dělením, ale je nutné přiřít režijní náklady podle zvolené rozvrhové základny. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 191) Režijní náklady jsou společné pro všechny výkony a na kalkulační jednotce se přiřítají nepřímo za pomoci vhodné rozvrhové základny a režijních přirážek. (Landa, 2014, s. 273)

Rozvrhové základny se dělí na peněžní a naturální. U peněžních základů je rozvrhovou základnou tzv. přírážka nepřímých nákladů v procentech. Jejich předností je, že se dají snadně a přesně zjišťovat. (Popesko, Vejmelková, Škodáková, 2008, s. 68)

Přírážka se vypočítá ve vztahu:

$$\text{Procento přírážky režijních nákladů} = \frac{\text{nepřímé režijní náklady}}{\text{rozvrhová základna v Kč}}$$

U naturálních základů je rozvrhovou základnou tzv. sazba režijních nákladů v peněžních jednotkách. Vylučuje se zde sice působení cenových vlivů, ale tyto základny není tak jednoduché zjišťovat jako základny peněžní. (Popesko, Vejmelková, Škodáková, 2008, s. 68)

Sazba režijních nákladů se vypočítá jako:

$$\text{Sazba režijních nákladů} = \frac{\text{nepřímé režijní náklady}}{\text{rozvrhová základna v naturálních jednotkách}}$$

Mezi základní rozvrhové základny patří:

- hodiny práce
- strojové hodiny (Král, 2006, s. 125)

4.2.4 Kalkulace sdružených výkonů

Kalkulace sdružených výkonů se používá při výrobě, kde ze stejného výchozího materiálu dochází k výrobě několika druhů výrobků. Vzniklé náklady se mezi výrobky rozdělí:

- odečítací metodou
- rozčítací metodou (Popesko, Vejmelková, Škodáková, 2008, s. 71)

Odečítací metoda

Používá se ve výrobcích, kde vzniká jeden výrobek hlavní, a ostatní výrobky jsou vedlejší. Zároveň výrobky hlavní i vedlejší vznikají v témže výrobním procesu. Proto není možné zjistit náklady na každý výrobek zvlášť. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 195)

Rozčítací metoda

Podle Hradeckého, Lanče a Šišky (2008, s. 72) se rozčítací metoda používá tam, kde nelze rozlišit, který výrobek je hlavní a který vedlejší. Kalkulace jednotlivých výrobků se pak vypočte z celkových nákladů za pomoci poměrových čísel.

4.2.5 Fázová metoda kalkulace

Tato metoda se využívá při výrobě jednoho výrobku či skupiny homogenních výrobků. Výroba probíhá v určitých fázích, kde v každé fázi se používá prostá metoda kalkulace a určí se tak náklady na meziproduct. Je nutné, aby každá fáze byla kalkulována samostatně, protože každou fází nemusí procházet stejné množství výkonů. Náklady na finální produkt jsou pak součtem kalkulací nákladů z každé fáze. (Popesko, Vejmělková, Škodáková, 2008, s. 73)

4.2.6 Stupňová metoda kalkulace

Stupňová metoda kalkulace se používá ve výroбах, kde jsou od sebe odděleny výrobní stupně technologicky a organizačně. Na každém stupni může být výrobek prodán nebo může pokračovat do dalšího stupně výroby. Podstatou je, že náklady jednotlivých stupňů se sčítají a všechny náklady na výrobek jsou zachyceny až v posledním stupni. (Popesko, Vejmělková, Škodáková, 2008, s. 75)

4.2.7 Dynamická kalkulace

Dynamická kalkulace je založena na stupni využití kapacity, podle kterého následně mění režijní přírážku. Jedná se o takové zpřesnění dosavadních kalkulací. Podle toho, na jakém stupni využití výrobní kapacity se nachází, tak podle toho vyčísluje náklady. Jejím cílem je zjištění optimálního využití kapacity. (Popesko, Vejmělková, Škodáková, 2008, s. 76)

Na základě informací z publikace od Krále (2006, s. 137) tato kalkulace vychází z rozdělení nákladů na přímé a nepřímé a z jejich rozčlenění podle fází reprodukčního procesu. Klade se zde základní otázka, jaký vliv bude mít změna objemu prováděných výkonů na náklady v jednotlivých fázích.

5 SHRNUÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

V teoretické části této bakalářské práce byl proveden kritický rozbor literárních zdrojů, které hovoří o nákladech, jejich členění, modelování a o kalkulaci.

V první kapitole byly náklady definovány a rozděleny na náklady finančního, hodnotového a ekonomického pojetí. Ve finančním pojetí nákladů jsou náklady chápány jako peníze, které jsou investovány do výkonů. Hodnotové pojetí nákladů je spojováno s manažerským účetnictvím a ekonomické pojetí je spojováno s oportunitními náklady.

Druhá kapitola pojednávala o členění nákladů. Pro členění nákladů se používá druhové, účelové a kalkulační členění nákladů, dále pak členění ve vztahu k objemu výroby a členění z hlediska rozhodování. Podstatou druhového členění jsou věcně stejnorodé položky nákladů a toto členění je využíváno při sestavování výkazu zisku a ztrát. V případě účelového členění se náklady člení podle toho, za jakým účelem jsou vynaloženy. Rozlišují se zde náklady technologické a na obsluhu a řízení a dále pak náklady jednicové a režijní. Kalkulační členění se zabývá otázkou, na co byly náklady vynaloženy a rozlišuje náklady přímé a nepřímé. Členění nákladů ve vztahu k objemu výroby je spojeno s budoucím vývojem nákladů a rozlišuje tak variabilní a fixní náklady. Posledním členěním je členění z hlediska rozhodování, kde podstatou je určení, které náklady budou zvoleným rozhodnutím ovlivněny a které nikoliv. Patří zde relevantní a irelevantní náklady, oportunitní náklady a náklady obětované příležitosti.

Třetí kapitola bylo o modelování nákladů. Patří zde bod zvratu, který znamená okamžik, kdy podnik nevytváří žádný zisk ani ztrátu. Jedná se tedy o okamžik, kdy podnik začíná vytvářet zisk a zároveň již má pokryty všechny náklady na výrobu. K modelování nákladů byla zařazena také nákladová funkce, která vyjadřuje vztah mezi náklady a objemem výroby.

Poslední kapitola teoretické části byla o kalkulacích, kde bylo vymezeno, co je to kalkulace a co je jejím předmětem. Obsahem kalkulace byl také základní kalkulační vzorec, který si společnosti upravují podle své potřeby. Poslední částí této kapitoly byly metody kalkulace.

Všechny tyto získané poznatky budou následně aplikovány v praktické části.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

6 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

Vybraná společnost je malou rodinnou společností, která se zabývá výrobou spodního prádla jak dámského, tak i pánského a dětského. Jedná se o českého výrobce, který má na území republiky (převážně v Moravskoslezském kraji) 6 prodejen. Firma má 4 společníky z nichž 2 jsou jednatele. Byla založena již v roce 1990 jako malá soukromá společnost, jejímž účelem byla výroba kvalitního spodního prádla. S tímto účelem zaměřila svou výrobu na komfort, pohodlí při nošení a dlouhou životnost svých výrobků, a tak je tomu do dnes. V průběhu let se společnost začala rozrůstat, modernizovala a naučila se za tu dobu kombinovat moderní technologie s potřebami zákazníků. I s touto kombinací je ovšem stále schopna zachovat vysokou kvalitu svých výrobků. Společnost nabízí širokou škálu spodního prádla pro všechny členy rodiny. Z nabídky si lze vybrat jednoduché a praktické modely, ale také nabízí luxusní řadu výrobků. Svými výrobky se snaží uspokojit co největší množství zákazníků. Tato společnost se řadí do skupiny společností, které mají nejvyšší úroveň kredibility v České republice.

6.1 Základní údaje

Vznik:	1990
Právní forma:	Společnost s ručením omezením
Počet společníků:	4
Počet zaměstnanců:	27
Předmět podnikání:	výroba osobního prádla, maloobchod s oděvy
Základní kapitál:	700 000 Kč

6.2 Výroba

Celková výroba spodního prádla je zaměřena na komfort, pohodlí při nošení a dlouhodobou životnost, která je takto nastavena již od založení společnosti. V průběhu let se ovšem měnily trendy a bylo potřeba reagovat na to, co zákazníci chtějí. Proto začala společnost modernizovat své výrobní stroje a metody. Podstatou výroby je také kvalitní materiál, který je pečlivě vybírán. Ze začátku byla výroba zaměřena pouze na muže a ženy, kde základem bylo, aby modely byly praktické a jejich výběr byl jednoduchý. V průběhu let výrobu

rozšířili o spodní prádlo také pro děti a začali se více zaměřovat i na určitou úroveň luxusu svých výrobků.

6.2.1 Výrobky

Společnost nabízí širokou škálu výrobků, kterou se snaží neustále doplňovat o nové kusy. Chtějí svým zákazníkům nabídnout co největší pohodlí. Z toho důvodu mají všechny své výrobky skladem a udržují na každé prodejně všechny druhy nabízeného zboží v potřebném množství. Zákazník tak může hned na prodejně spodní prádlo vyzkoušet, zda mu sedí a případně vyzkoušet něco jiného. Objednávky přes e-shop, se společnost snaží do druhého dne vyřídit.

Společnost nabízí svým zákazníkům velké množství výrobků. Tyto výrobky se rozlišují pro muže a ženy.

Pro ženy a dívky nabízejí:

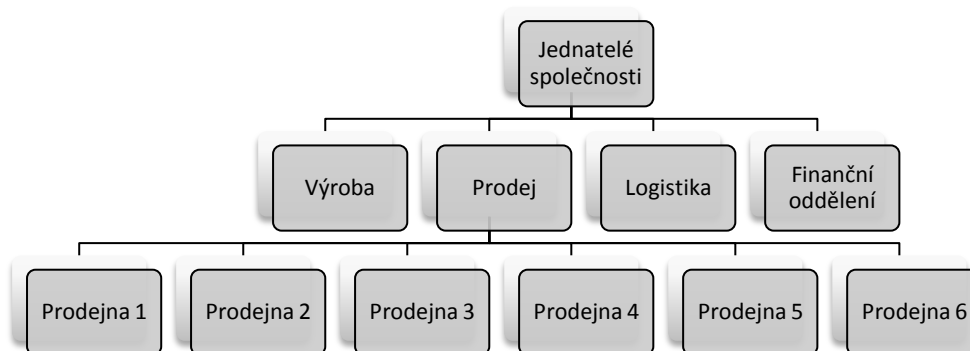
- podprsenky
- kalhotky
- košílky
- body
- podvazky a stahovací pásy
- trika, podvlékačí trika
- noční prádlo
- župany

Pro muže a chlapce nabízejí:

- trenýrky
- slipy
- nátělníky a trička
- spodky
- noční prádlo

6.3 Organizační struktura

Společnost má 4 společníky, z nichž 2 jsou jednatele. V čele stojí jednatele, kteří dohlížejí na chod celé společnosti a jsou odpovědní za její veškerou činnost. Dohlížejí na činnost výrobního, prodejního, logistického a finančního oddělení.



Obrázek 8 – Organizační struktura společnosti (vlastní zpracování)

Výroba

Výrobní oddělení je jedním ze základních oddělení. Jeho úlohou je zajištění výroby vlastních produktů. Součástí této funkce je také odpovědnost za kvality vyrobených produktů a za chod celého výrobního oddělení.

Prodej

Jedná se o oddělení, které má na starost veškeré prodejny společnosti. Jeho úlohou je zajišťování vhodných podmínek na prodejnách a udržování dostatečného množství výrobků na prodejnách. Dále pak se stará o zaměstnance na prodejnách.

Logistika

Hlavní úlohou logistiky je přeprava vyrobených výrobků ze skladu výrobků do prodejen.

Finanční oddělení

Finanční oddělení má na starost veškeré činnosti společnosti spojené s financemi. Tyto činnosti zahrnují především vedení účetnictví a dodržování rozpočtů.

6.4 Vývoj počtu zaměstnanců

V průběhu let se počet zaměstnanců společnosti měnil. Tempo růstu zaměstnanců bylo z roku 2012 na rok 2013 vzrůstající vzhledem k tomu, že společnost zařídila novou prodejnu a bylo potřeba zaměstnat nové prodavače. V následujícím roce ovšem počet zaměstnanců klesl a to z důvodu, že ve výrobě byl pořízen nový modernější stroj, který zastal práci jednoho zaměstnance výroby.

Tabulka 1 – Vývoj zaměstnanců (vlastní zpracování)

	2012	2013	2014
Počet zaměstnanců společnosti	25	28	27

6.5 Hospodaření společnosti

Hned ze začátku je pro lepší představu vidět, jak společnost hospodaří. V tabulce 2 je uveden přehled ekonomických výsledků. Každý investor se nejdříve dívá, jaký je stav hospodaření společnosti. Již při prvním pohledu je vidět, že společnost se ani v jednom roce nedostala do ztráty, což znamená, že vytváří zisky. V roce 2012 je výsledek hospodaření podstatně nižší oproti následujícímu roku. Důvodem pro tak nízký výsledek hospodaření bylo podražení materiálu, který dodavatelé dodávali. Až v následujícím roce došlo k výraznému zvýšení hospodářského výsledku a v následujícím roce k opětovnému poklesu. Celkově se ovšem společnost pohybuje po všechny tři sledované roky v kladných číslech, což je pro ni pozitivní.

Tabulka 2 – Hospodaření společnosti (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2012	2013	2014
Celkové náklady	14 041	14 416	14 117
Celkové výnosy	14 048	14 502	14 136
Hospodářský výsledek	7	86	19

Následující tabulka obsahuje podrobnější přehled ekonomických výsledků. Z uvedených údajů vyplývá, že se jedná o výrobní firmu.

Obchodní marže je značně nižší než přidaná hodnota. Vzhledem k tomu, že přidanou hodnotu tvoří ve většinovém poměru výkony a výkonová spotřeba, společnost se až tak moc nezajímá a zboží cizích firem.

Jediné tržby z prodeje zboží a náklady vynaložené na prodané zboží mají po sledované období klesající charakter. Lze vidět, že o dané zboží klesla velmi mírně poptávka a společnost tak snižovala i jejich nákup.

Tabulka 3 - Ekonomické výsledky společnosti (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2012	2013	2014
Tržby za prodej zboží	232	228	224
Náklady na prodané zboží	195	193	186
Obchodní marže	37	35	38
Výkony	13 770	14 257	13 878
Výkonová spotřeba	8 092	8 258	8 056
Přidaná hodnota	5 715	6 034	5 860
Provozní výsledek hospodaření	160	254	134
Finanční výsledek hospodaření	-153	-168	-115
Výsledek hospodaření za účetní období	7	86	19

7 ANALÝZA NÁKLADŮ VYBRANÉ SPOLEČNOSTI

V této kapitole bakalářské práce bude provedena analýza nákladů na základě materiálů získaných od vybrané společnosti. Budou analyzovány roky 2012, 2013 a 2014. Pro rok 2015 nelze prozatím analýzu provést vzhledem k tomu, že společnost nemá výsledky pro tento rok spočítané.

První část této analýzy se bude skládat z druhového členění nákladů, na které naváže horizontální a vertikální analýza nákladů. Dále budou náklady rozčleněny na variabilní a fixní náklady a na závěr bude stanoven bod zvratu.

7.1 Druhové členění nákladů

V této části, je zpracováno druhové členění nákladů, které odpovídá výkazu zisků a ztrát. Na základě druhového členění bude v následující podkapitole zpracována horizontální a vertikální analýza nákladů.

Podle druhového členění lze odvodit, že se jedná o výrobní podnik. Druhové členění nákladů označuje výrobní podniky jako manufakturu, protože se vyznačují vysokým podílem osobních nákladů a nízkými odpisy. Takové podniky využívají spíše k práci zaměstnance než stroje. Pro úspěch takovéto společnosti je důležité umět řídit osobní náklady.

Podle výše nákladů je možné zjistit, které položky nákladů představují nejvyšší náklady. Na první pohled je zřetelné, že dominující postavení zde má spotřeba materiálu a energie a osobní náklady. Spotřeba materiálu a energie spolu s osobními náklady tvoří největší položku celkových nákladů.

Většina produktů, které společnost nabízí ve svých prodejnách, je vyrobena v jejich dílnách, ovšem část produktů tvoří zboží, které společnost nakoupila od jiných firem. Výše odpisů je zde nízká. Společnost tedy k výrobě výrobků nepoužívá velké množství strojů. Převážnou většinu těchto strojů tvoří šicí stroje, které jsou u výroby spodního prádla nejdůležitější.

Tabulka 4 – Druhové členění nákladů (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2012	2013	2014
Náklady vynaložené na prodané zboží	195	193	186
Výkonová spotřeba	8092	8258	8056
Spotřeba materiálu a energie	6125	6385	6281
Služby	1967	1873	1775
Osobní náklady	5522	5723	5555
Mzdové náklady	4061	4235	4092
Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	1381	1440	1391
Sociální náklady	80	48	72
Daně a poplatky	6	4	5
Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	37	54	65
Ostatní provozní náklady	26	14	102
Ostatní finanční náklady	163	170	148
Celkové náklady	14041	14416	14117

Náklady na prodané zboží

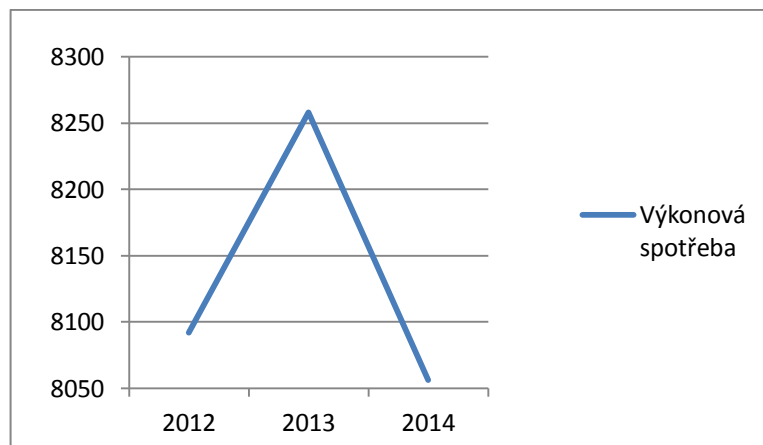
Souvisí s pořízením výrobků za účelem dalšího prodeje. Patří zde náklady na nakoupení zboží, což je zboží samotné a také jeho doprava a skladování. Jedním z těchto zboží jsou například silonové punčochy, které si společnost sama nevyrábí, ale jedná se o vhodný doplňkový produkt k ostatním produktům, které společnost vyrábí.

Náklady na prodané zboží měly ve sledovaných letech klesající charakter.

Výkonová spotřeba

Obsahuje spotřebu materiálu a energie a služby. Do spotřeby materiálu jsou zahrnuty látky, nitě, gumy, knoflíky, krajky atd. Spotřeba energie souvisí s celkovým provozem jak dílen, tak i prodejen, skladu a součástí jsou také administrativní prostory. Náklady na služby představují převážně náklady na opravy a údržbu strojů a zařízení, nájemné a také přepravu výrobků ze skladu výroby do prodejen. Dále zde patří náklady na telefon, poštu, reprezentaci atd.

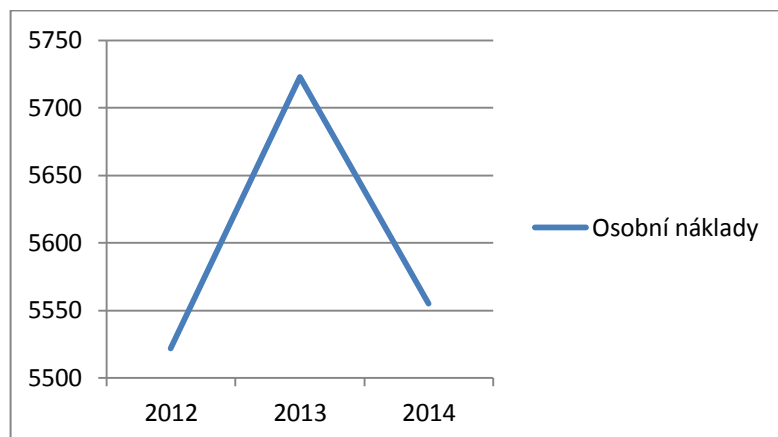
Výkonová spotřeba je zobrazena v následujícím grafu. Její výše se od roku 2012 do roku 2013 zvyšovala, ale v roce 2014 již byla nižší než v roce 2012.



Obrázek 9 – Vývoj výkonové spotřeby v tis. Kč
(vlastní zpracování)

Osobní náklady

Skládá se z nákladů na mzdy zaměstnanců, nákladů na sociální a zdravotní pojištění svých zaměstnanců a dalších sociálních nákladů. Mzdy zaměstnanců zahrnují mzdy dělníků, kteří vyrábějí produkty společnosti, prodavačů a zaměstnanců, kteří vykonávají ve společnosti administrativní činnost. Vývoj těchto nákladů je znázorněn v dalším grafu. Osobní náklady od roku 2012 do roku 2013 výrazně stouply, kdežto v následujícím roce se velmi snížily. Důvodem bylo propuštění zaměstnance.



Obrázek 10 – Vývoj osobních nákladů v tis. Kč
(vlastní zpracování)

Daně a poplatky

Obsahuje veškeré daně a poplatky, které společnost zaúčtovala.

Odpisy dlouhodobého majetku

Jedná se o odpisy dlouhodobého majetku v podobě strojů, které společnost vlastní. Tyto stroje představují šicí stroje, které jsou při výrobě spodního prádla velmi důležité. Majetek v podobě např. stolů a výstavních skříní společnost účtuje přímo do spotřeby.

Odpisy dlouhodobého majetku měly po všechny tři sledované roky stoupající charakter.

Ostatní provozní náklady

Do této složky nákladů patří manka a škody v provozní oblasti. Dále zde společnost účtuje i poskytnuté dary a smluvní pokuty a pojistné, které se vztahuje k provozní činnosti.

Ostatní finanční náklady

Patří zde bankovní poplatky, které společnost platí při výběru z účtu či převodu peněz. Součástí finančních nákladů jsou také kursové ztráty. Ty vznikají při obchodování s firmami ze zahraničí, od kterých společnost nakupuje látky a jiný materiál.

7.2 Horizontální a vertikální analýza nákladů

Účelem horizontální a vertikální analýzy nákladů je porovnat mezi jednotlivými roky vývoj nákladů v případě horizontální analýzy, a dále také zjistit podíl jednotlivých druhů nákladů na celkových nákladech v případě vertikální analýzy.

7.2.1 Horizontální analýza

Horizontální analýza je provedena na základě druhového členění nákladů. Představuje změnu v procentech, která nastala mezi jednotlivými roky. V tomto případě se bude porovnávat rok 2012 s rokem 2013 a rok 2013 s rokem 2014.

K nejzásadnějším změnám v porovnání roku 2012 a 2013 došlo u ostatních provozních nákladů, sociálních nákladů a daní a poplatků, kdy se společnosti podařilo tyto náklady snížit v případě ostatních provozních nákladů skoro o jejich polovinu. U sociálních nákladů došlo ke snížení o 40% a u daní a poplatků o 33,33%.

V okamžiku porovnání roků 2013 a 2014 už ovšem k takovým poklesům nákladů nedošlo. K největšímu snížení došlo u ostatních finančních nákladů, kde byl pokles skoro o 13%. V těchto sledovaných letech ovšem došlo k výrazným nárůstům v případě sociálních nákladů a ostatních provozních nákladů.

Ve sledovaných letech docházelo pouze u nákladů na prodané zboží a u služeb k neustálému snižování jejich výše. Důvodem ke snižování nákladů zboží mohlo být to, že společnost se snažila omezit prodej zboží anebo o toto zboží nebyl až tak velký zájem, a proto společnost omezila nákup tohoto zboží. U služeb mohlo docházet k nižší potřebě oprav strojů, mohlo dojít ke snížení ceny paliv pro přepravu atd.

Celkové náklady se v porovnání roku 2012 a 2013 zvýšily o 2,67%. Bylo to způsobeno především zvýšením odpisů, protože byl pořízen nový stroj, zároveň se zvýšil zájem o výrobky a tak společnost vyrobila více výrobků a zvýšily se jí tak náklady na materiál a energii. Dalším důvodem zvýšení celkových nákladů bylo zvýšení počtu zaměstnanců.

Při srovnání roku 2013 a 2014 došlo ke snížení celkových nákladů. Tato změna je přisuzována především snížení ostatních finančních nákladů. Dále mají podíl na snížení také služby. Ve firmě došlo k nižšímu počtu oprav, zároveň lehce poklesl zájem o výrobky, a tak společnost vyráběla méně.

Tabulka 5 – Horizontální analýza nákladů (vlastní zpracování)

	2013/2012	2014/2013
Náklady vynaložené na prodané zboží	-1,03%	-3,63%
Výkonová spotřeba	2,05%	-2,45%
Spotřeba materiálu a energie	4,24%	-1,63%
Služby	-4,78%	-5,23%
Osobní náklady součet	3,64%	-2,94%
Mzdové náklady	4,28%	-3,38%
Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	4,27%	-3,40%
Sociální náklady	-40,00%	50,00%
Daně a poplatky	-33,33%	25,00%
Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	45,95%	20,37%
Ostatní provozní náklady	-46,15%	628,57%
Ostatní finanční náklady	4,29%	-12,94%
Celkové náklady	2,67%	-2,07%

7.2.2 Vertikální analýza nákladů

Stejně jako horizontální analýza je i vertikální analýza nákladů provedena na základě druhového členění nákladů. Následující tabulka obsahuje vertikální analýzu nákladů.

Prvním sledovaným obdobím je rok 2012. Jak lze již na první pohled vidět, největší podíl na nákladech má výkonová spotřeba, ze které je to hlavně spotřeba materiálu a energie. Druhý největší procentuální podíl na nákladech mají osobní náklady, z nichž se jedná pře-

devším o mzdové náklady. Výkonová spotřeba spolu s osobními náklady tvoří 96,96% podíl na celkových nákladech společnosti.

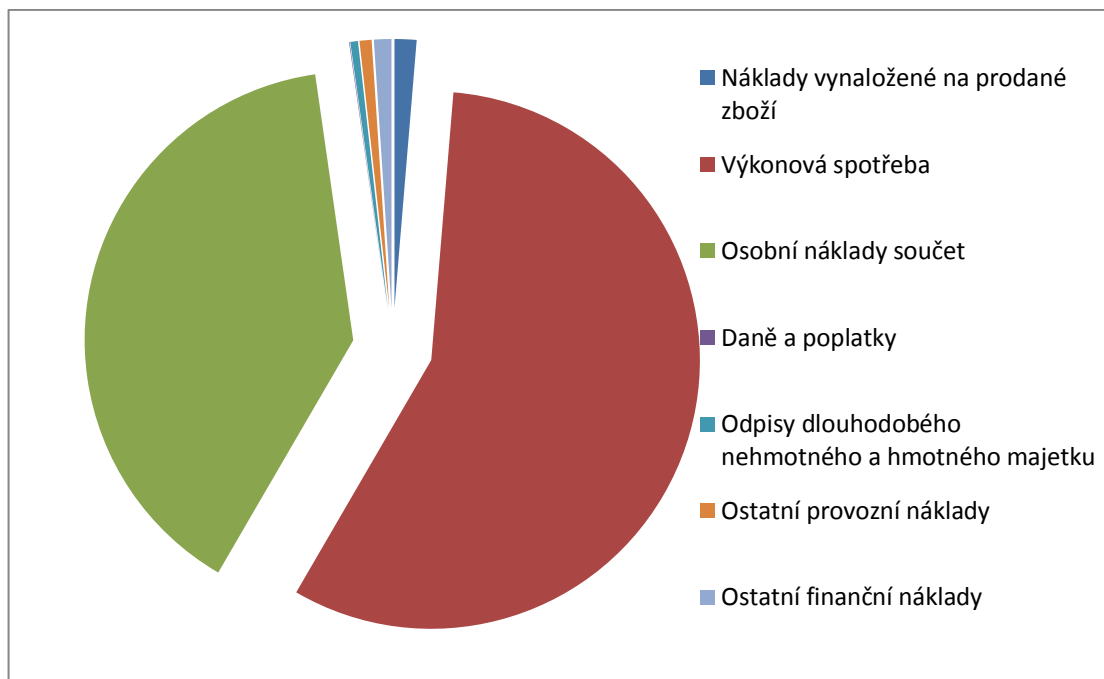
Následujícím analyzovaným rokem je rok 2013. Zde opět mají vysoký podíl na celkových nákladech výkonová spotřeba a osobní náklady. Jejich výše dohromady tvoří 96,98% celkových nákladů. Posledním sledovaným rokem je rok 2014. V něm se opět potvrzuje, že se jedná o výrobní podnik, protože i zde mají největší podíl na celkových nákladech výkonová spotřeba a osobní náklady. Dohromady tyto druhy nákladů představují 96,42% podíl na celkových nákladech.

Z těchto údajů vyplývá, že se jedná o podnik, který využívá především práce zaměstnanců než strojů. Třetí položkou s nejvyšším podílem na celkových nákladech jsou služby, které zahrnují především nájemné, které společnost platí za prostory, ve kterých má své prodejny. Ostatní položky druhového členění nákladů mají zanedbatelný podíl na celkových nákladech.

Tabulka 6 – Vertikální analýza nákladů (vlastní zpracování)

	2012	2013	2014
Náklady vynaložené na prodané zboží	1,39%	1,34%	1,32%
Výkonová spotřeba	57,63%	57,28%	57,07%
Spotřeba materiálu a energie	43,62%	44,29%	44,49%
Služby	14,01%	12,99%	12,57%
Osobní náklady součet	39,33%	39,70%	39,35%
Mzdové náklady	28,92%	29,38%	28,99%
Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	9,84%	9,99%	9,85%
Sociální náklady	0,57%	0,33%	0,51%
Daně a poplatky	0,04%	0,03%	0,04%
Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	0,26%	0,37%	0,46%
Ostatní provozní náklady	0,19%	0,10%	0,72%
Ostatní finanční náklady	1,16%	1,18%	1,05%
Celkové náklady	100,00%	100,00%	100,00%

Pro lepší představu o podílu jednotlivých druhů nákladů na celkových nákladech slouží následující graf, který je vytvořen pro náklady roku 2014. V grafu je jednoznačně vidět, že dominující položkou je výkonová spotřeba, kterou následují osobní náklady. Ostatní položky již nemají až takový význam, co se týče jejich výše.



Obrázek 11 – Celkové náklady roku 2014 (vlastní zpracování)

7.3 Variabilní a fixní náklady

Další podkapitola této práce se zabývá členěním nákladů na variabilní a fixní náklady. Ty jsou jednotlivě rozepsány v tabulce níže.

Variabilní náklady se skládají z variabilní části energie, spotřebě materiálu, variabilní části osobních nákladů, ze služeb, oprav zařízení a ostatních nákladů. Variabilní energie představuje tu část energie, která je spotřebována při výrobě výrobků. Do spotřeby materiálu se řadí všechen materiál, který společnost použije při výrobě jednotlivých výkonů. Materiálem je myšlena látka, nit, krajka, knoflíky, lemy atd. Další složkou jsou osobní náklady. Jedná se o mzdy, které přísluší dělníkům, kteří dané výrobky vyrábějí. Následují služby, které představují balení žehlení a balení vyrobených výrobků. Předposlední složkou variabilních nákladů jsou opravy zařízení, které probíhají u strojů pro výrobu výkonů. Poslední složkou jsou ostatní náklady, které představují manka a škody na výrobcích.

Největší podíl na variabilních nákladech ve všech sledovaných letech má spotřeba materiálu spolu s variabilní částí osobních nákladů. Tento podíl odpovídá společnosti, jejíž činností je výroba a následný prodej výkonů. V roce 2012 tyto dvě položky dohromady tvoří 82,32% variabilních nákladů. Další významnou položkou variabilních nákladů jsou služby, které tvoří 16,33% variabilních nákladů a spolu se spotřebou materiálu a osobními náklady je to 98,65% celkových variabilních nákladů.

Rok 2013 je velmi podobný předchozímu roku. Náklady na spotřebu materiálu a osobní náklady tvoří opět největší podíl variabilních nákladů, který je ve výši 83,51%. Služby tvoří 15,22% variabilních nákladů a spolu s předchozími položkami tvoří dohromady 98,73% celkových variabilních nákladů. Posledním sledovaným rokem je rok 2014. V tomto roce mají opět největší účast na variabilních nákladech náklady na spotřebu materiálu a osobní náklady. Dohromady tvoří 83,51% variabilních nákladů a spolu se službami, které samostatně tvoří 14,60%, představují 98,11% celkových variabilních nákladů. Výsledkem je zjištění, že variabilní náklady jsou tvořeny z 98-99% náklady na materiál, osobními náklady a náklady na služby.

Fixní náklady jsou tvořeny fixní částí energií, daněmi a poplatky, odpisy, fixní částí osobních nákladů a ostatními náklady. Fixní část energie je spotřebována v prodejnách a kancelářích. Daně a poplatky tvoří veškeré daně a poplatky, které společnost zaúčtovala. Odpisy představují výši odepzaného majetku pro daný rok. Fixní náklady tvoří také fixní část osobních nákladů, kterou představují mzdy prodavačů a administrativních pracovníků. Poslední složkou jsou ostatní náklady, které jsou tvořeny pojištěním, dary a smluvními pokutami.

Největší podíl na fixních nákladech má fixní část osobních nákladů. Ty v roce 2012 dosáhly podílu 83,28% na fixních nákladech. Druhý největší podíl v tomto roce mají ostatní náklady, které nejsou již tak vysoké, jako osobní náklady, ale dohromady tvoří 92,34% celkových fixních nákladů. Pro rok 2013 představují největší podíl na fixních nákladech také osobní náklady, které tvoří 73,28% fixních nákladů. Zde ovšem nastala změna u druhé největší položky ve fixních nákladech. Stala se jí fixní část nákladů na energie. Výše této položky je 14,84% na fixních nákladech. Důvodem pro toto zvýšení bylo prodloužení prodejní doby a zároveň otevření nové prodejny. Náklady na energii a osobní náklady představují dohromady 88,12% celkových fixních nákladů. V posledním sledovaném roce (2014) má největší podíl na fixních nákladech opět fixní část osobních nákladů, která představuje 73,93% fixních nákladů. Druhý největší podíl na fixních nákladech mají opět náklady na energii, které tvoří 13,77% podíl fixních nákladů. Dohromady s osobními náklady představují 87,70% celkových fixních nákladů.

V tabulce lze vidět i podíl variabilních a fixních nákladů na celkových nákladech. Pro lepší představu je rok 2014 vyjádřen i graficky. Tyto údaje budou použity v následující kapitole s názvem bod zvratu, který se bude počítat pomocí haléřového ukazatele.

Rozdíly mezi variabilními náklady a fixními náklady jsou značně velké. Variabilní náklady se po celou dobu pohybovaly v rozmezí 85-86% podílu na celých nákladech. Vyplývá z toho, že většina nákladů byla vynaložena na variabilní složku nákladů. Vzhledem k tomu, že se jedná o výrobní podnik tak je logické, že největší podíl variabilních nákladů budou mít právě náklady na materiál.

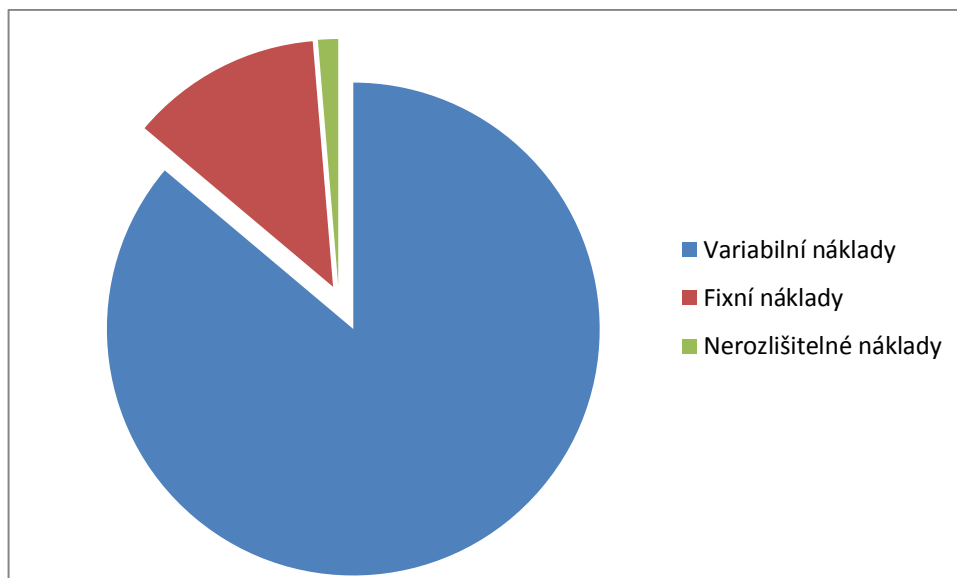
Výše fixních nákladů se pohybuje okolo 13%. Fixní náklady mají kolísavý charakter, ale nejedná se zde o žádné značné výkyvy. Po celou dobu se pohybují průměrně ve stejný výši.

Variabilní náklady se po sledované roky významně nemění. Jejich výše i tak má kolísavý charakter. V roce 2013 se jejich podíl na celkových nákladech snížil oproti předchozímu roku a v roce 2014 došlo k jejich zvýšení. V tomto roce měly také největší podíl na celkových nákladech za všechny sledované roky.

Tabulka 7 – Variabilní a fixní náklady (vlastní zpracování)

	2012		2013		2014	
	tis. Kč	%	tis. Kč	%	tis. Kč	%
Variabilní náklady	12 046	85,79%	12 303	85,34%	12 159	86,13%
Energie var. část.	137	1,14%	142	1,15%	128	1,05%
Spotřeba materiálů	5 893	48,92%	5 958	48,43%	5 909	48,60%
Osobní náklady var. část.	4 023	33,40%	4 316	35,08%	4 245	34,91%
Služby	1 967	16,33%	1 873	15,22%	1 775	14,60%
Opravy zařízení	18	0,15%	10	0,08%	86	0,71%
Ostatní náklady	8	0,07%	4	0,03%	16	0,13%
Fixní náklady	1 800	12,82%	1 920	13,32%	1 772	12,55%
Energie fix. část.	95	5,28%	285	14,84%	244	13,77%
Daně a poplatky	6	0,33%	4	0,21%	5	0,28%
Odpisy	37	2,06%	54	2,81%	65	3,67%
Osobní náklady fix. část.	1 499	83,28%	1 407	73,28%	1 310	73,93%
ostatní náklady	163	9,06%	170	8,85%	148	8,35%
Nerozlišitelné náklady	195	1,39%	193	1,34%	186	1,32%
Celkové náklady	14 041	100,00%	14 416	100,00%	14 117	100,00%

Na následujícím grafu je zobrazeno složení celkových nákladů pro rok 2014. Modrá plocha představuje variabilní náklady, které činí 86,13% celkových nákladů. Tento poměr nákladů je typický pro výrobní podnik. Červená plocha představuje fixní náklady, které v roce 2014 dosáhly výše skoro 13% celkových nákladů.



Obrázek 12 – Složení celkových nákladů 2014 (vlastní zpracování)

7.3.1 Struktura nejvýznamnějších položek variabilních nákladů

Energie variabilní část

Tato položka představuje tu část energie, která byla přímo spotřebována pro výrobu jednotlivých produktů společnosti.

Spotřeba materiálu

Jedná se o materiál, který byl spotřebován pro výrobu výrobků. Je zde začleněn jednak materiál, ze kterého se skládá výrobek a zároveň odpad tohoto materiálu vzhledem k tomu, že při výrobě např. slipů není možné, aby se z látky najednou vystříhl přesný tvar slipů a nezůstaly žádné další části této látky.

Osobní náklady variabilní část

Tyto náklady představují mzdy zaměstnanců, kteří se přímo podílejí na výrobě daných produktů

Opravy zařízení

Tyto náklady zahrnují opravy strojů (převážně šicích strojů), které jsou důležité při výrobě produktů.

7.3.2 Struktura položek fixních nákladů

Energie fixní část

Zahrnuje tu část energie, která byla spotřebována mimo výrobu. Jedná se o spotřebu energie v prodejnách, v kancelářských prostorech a ve skladu.

Daně a poplatky

Tato položka zahrnuje náklady spojené s placením daní a nákupem dálničních známek.

Odpisy

Tato výše nákladů se odvíjí od výše odepsaného dlouhodobého majetku.

Osobní náklady fixní část

Jedná se o náklady na mzdy zaměstnanců, kteří tyto výrobky prodávají v kamenných prodejnách a kteří je do těchto prodejen rozvázejí.

Ostatní náklady

V této položce jsou zahrnuty manka a škody z provozu, dále také poskytnuté dary a smluvní pokuty. Součástí této položky je také pojistné.

7.4 Jednicové a režijní náklady

Společnost člení náklady podle druhu a objemu produkce. Nečlení je ovšem podle účelu, což nemusí být pro společnost výhodné. Jejich úkolem je určit, za jakým účelem byly vytvořeny. Podle účelu se náklady člení na náklady jednicové a režijní. Toto členění je důležité pro tvorbu kalkulace nákladů, která je teoreticky navržena v kapitole návrhy a doporučení. V případě režijních nákladů není možné určit jejich přímý vztah k objemu výkonů.

Jednicové náklady se skládají z přímých nákladů na výkon. Jsou zde zahrnuty náklady na přímý materiál, přímé mzdy a přímou energii, která je spotřebována současně s výrobou výkonů.

V režijních nákladech jsou zahrnuty náklady na spotřebu elektřiny, vody a zemního plynu. Dále tato část nákladů obsahuje náklady na dopravu (jedná se zde o dopravu zboží do prodejen), poplatky, náklady na opravy a údržbu, daně a poplatky, nepřímé osobní náklady (ty jsou složeny z mezd zaměstnanců, kteří se nepodílejí na přímé výrobě produktů), odpisy (jedná se o odpisy dlouhodobého majetku). Poslední dvě položky představují ostatní pro-

vozní náklady, které zahrnují náklady na prodané zboží, a ostatní finanční náklady, které jsou spojeny s manky a škodami v provozu, pojistným atd.

V následující tabulce jsou náklady rozčleněny podle jejich účelu. Na tomto základě již lze vypracovat kalkulaci nákladů.

*Tabulka 8 – Jednicové a režijní náklady
(vlastní zpracování)*

	2012	2013	2014
Jednicové náklady	10 053	10 416	10 282
Přímý materiál	5 893	5 958	5 909
Přímé mzdy	4 023	4 316	4 245
Spotřeba přímé energie	137	142	128
Režijní náklady	3 793	3 807	3 649
Spotřeba elektřiny	991	1 033	916
Spotřeba zemního plynu	821	853	834
Spotřeba vody	250	272	269
Náklady na dopravu	5	3	10
Poplatky	3	1	6
Opravy a údržba	18	10	86
Daně	6	4	5
Nepřímé osobní náklady	1 499	1 407	1 310
Odpisy	37	54	65
Ostatní provozní náklady	95	103	84
Ostatní finanční náklady	68	67	64

8 KALKULACE NÁKLADŮ

V případě vybrané společnosti za dobu jejího trvání nedošlo k využití žádné metody kalkulace nákladů. Důvodem pro toto rozhodnutí je většinový podíl variabilních nákladů na celkových nákladech. Vzhledem k tomu, že podíl fixních nákladů na celkových nákladech je v poměru k variabilním nákladům zanedbatelný, společnost nepocítila doposud potřebu vytvořit kalkulaci nákladů.

Dalším důvodem, proč společnost nevytváří kalkulaci nákladů je fakt, že společnost nevede ani evidenci množství vyrobených výrobků, na jehož základě by bylo možné danou kalkulaci provést.

Po celou dobu existence společnosti se cena výrobků stanovovala na základě tržních cen. Od celkových výnosů následně společnost odečetla celkové náklady a dostala výši tržeb.

Pro tvorbu kalkulace je také podstatné rozlišení nákladů na jednicové a režijní. Společnost ovšem tyto náklady nerozlišuje, proto budou náklady následně rozlišeny v kapitole návrhy a doporučení, kde také bude doporučeno společnosti vytvořit kalkulaci nákladů. Na základě této kalkulace pak bude moct pracovat s náklady do budoucna, řídit je a stanovovat si lepší budoucí plány.

9 ANALÝZA BODU ZVRATU

Jedním z cílů této bakalářské práce je provedení analýzy bodu zvratu. Určení bodu zvratu je pro společnost důležité, protože tím zjistí, jaké množství výrobků je potřeba vyrobit a prodat, aby byly uhrazeny náklady a společnost začala dosahovat zisku. Jedná se tedy o okamžik, při kterém společnost netvoří zisk ani ztrátu.

Vzhledem k tomu, že společnost nevyrábí pouze jeden druh výrobků, je složité určit jednotkové variabilní náklady. Proto je pro výpočet bodu zvratu zvolena globální nákladová funkce, ve které se používá pro výpočet bodu zvratu haléřový ukazatel. Pomocí tohoto ukazatele se zjistí podíl variabilních nákladů na tržbách.

Bod zvratu je v tabulce vypočítán pro všechny sledované roky. Pro podrobný popis výpočtu byl vybrán rok 2014.

Nejdříve je potřeba vypočítat haléřový ukazatel, který se dále použije při výpočtu bodu zvratu:

$$h = \frac{\text{variabilní náklady}}{\text{tržby}} = \frac{12159}{14\ 102} = 0,8622$$

Výpočet bodu zvratu:

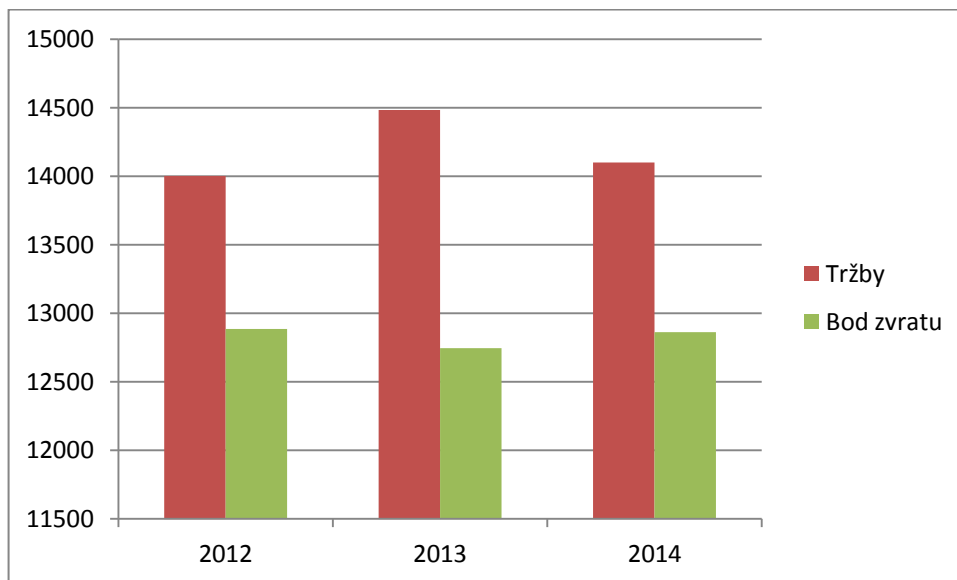
$$BZ = \frac{\text{fixní náklady}}{1 - h} = \frac{1772}{1 - 0,8622} = 12\ 861 \text{ tis. Kč}$$

Následující tabulka obsahuje všechny použité položky a jejich výši. V posledních řádcích tabulky je vypočítán bod zvratu pro všechny sledované roky. Z výsledků je jasné, že společnost ve všech třech letech dosáhla bodu zvratu a od těchto okamžiků vytvářela zisky.

Tabulka 9 – Analýza bodu zvratu (vlastní zpracování)

	2012	2013	2014
Tržby (v tis. Kč)	14002	14485	14102
Variabilní náklady (v tis. Kč)	12046	12303	12159
Fixní náklady (v tis. Kč)	1800	1920	1772
Haléřový ukazatel (náklady na 1 Kč tržeb)	0,8603	0,8494	0,8622
Bod zvratu (v tis. Kč)	12885	12746	12861

Výše tržeb a bodu zvratu je také vyjádřena v grafu, kde lze jednoznačně vidět rozdíly mezi těmito položkami. Lze říci, že společnost má mezi tržbami a bodem zvratu značnou rezervu. Největší rozdíl mezi tržbami a bodem zvratu lze vidět v roce 2013.



Obrázek 13 – Vývoj tržeb a výnosů v bodě zvratu v tis. Kč
(vlastní zpracování)

10 SHRUTÍ ANALÝZY NÁKLADŮ

Cílem této analýzy bylo zjistit stav nákladů ve vybrané společnosti v letech 2012-2014. Jako podklady pro uskutečnění této analýzy sloužila výroční zpráva. Část informací byla získána přímo od jednatelů společnosti. Součástí této analytické části budou následující návrhy a doporučení, která budou podrobně rozepsána v následující kapitole.

Na začátku praktické části došlo k představení společnosti. Tato bakalářská práce je vypracovaná na základě analýzy nákladů vybrané společnosti. Jedná se o společnost, která vyrábí spodní prádlo již několik let a již od počátku se jedná o rodinnou firmu. Hlavním cílem společnosti je nabídnout zákazníkovi co nejvíce kvalitní výrobky za přijatelnou cenu jak pro zákazníka, tak pro firmu. Vzhledem k tomu, že společnost funguje již od roku 1990, tak se jim tento cíl daří plnit. V průběhu let rozšířili svou působnost po celém Moravskoslezském kraji. V čele společnosti jsou dva jednatelé, kteří dohlíží na chod celé společnosti.

Svou výrobu zaměřila nejen na ženy a dívky, ale také na muže a chlapce. Původně bylo možné zakoupit si jejich produkty pouze v kamenné prodejně, ale postupem času začali výrobu více modernizovat, až nakonec založili na internetu i e-shop, přes který si zákazníci mohou jejich výrobky objednat a nemusejí ani do prodejny jezdit.

Po představení společnosti následovala majetková a finanční struktura společnosti. Ta sloužila pro představu, o jaký podnik se jedná a jaký je stav jeho majetku a struktury zdrojů financí. Majetkovou strukturu tvoří převážně oběžná aktiva, která tvoří skoro 99% všech aktiv. Již tady lze vidět, že společnost nevlastní velké množství dlouhodobého majetku a využívá spíše práce zaměstnanců. Kapitálová struktura společnosti je ovšem více zajímavá. Na první pohled lze vidět, že dominující postavení zde má vlastní kapitál, kterým je financován jak dlouhodobý majetek, tak většinová část oběžných aktiv. Společnost využívá i cizích zdrojů, které představují krátkodobé závazky především ve formě závazků k dodavatelům a zaměstnancům.

Po majetkové a kapitálové struktuře společnosti následovala analýza hospodaření společnosti. Hospodářský výsledek byl ve všech letech kladný a společnost dosahovala zisku.

Pro provedení analýzy nákladů bylo potřeba si dále náklady rozčlenit podle jejich druhu. K tomu sloužil výkaz zisků a ztrát. Na základě druhového členění nákladů byla provedena horizontální a vertikální analýza nákladů. Při srovnání roků 2012 a 2013 došlo u části ná-

kladů ke značnému snížení a to až o 46,15%. Naopak při porovnání roků 2013 a 2014 docházelo ke zvyšování nákladů a to až o 50%.

U vertikální analýzy bylo poté zjištěno, že největší podíl na celkových nákladech mají osobní náklady a spotřeba materiálu a energie. Zde opětovně vyplývá, že se jedná o výrobní podnik s manufakturoou.

Následovalo rozčlenění nákladů na variabilní a fixní náklady. Tím se docílilo zjištění, které náklady jsou závislé na objemu výroby a které nikoli. Variabilní náklady tvořily většinou část celkových nákladů a to 85-86%. Vzhledem k tomu, že se jedná o výrobní podnik tak je logické, že největší podíl variabilních nákladů budou mít právě náklady na materiál. Fixní náklady se v podniku pohybovaly po všechny tři sledované roky okolo 13%.

Náklady dále byly rozčleněny na náklady jednicové a režijní. Toto členění slouží pro sestavení kalkulace. Cílem bylo také sestavení této kalkulace, ale vzhledem k tomu, že společnost neviduje množství vyrobených výrobků, tak nebylo možné danou kalkulaci provést.

Posledním bodem analýzy nákladů byla analýza bodu zvratu. K výpočtu bodu zvratu došlo za pomoci haléřového ukazatele, bez kterého by to jinak nebylo možné, protože společnost vyrábí velké množství druhů výrobků a tak je jednodušší k výpočtu použít variabilní a fixní náklady. Pro výpočet byla potřeba také znát výše tržeb. Výsledné částky zřetelně ukazovaly, že společnost má značnou rezervu mezi tržbami a bodem zvratu.

11 NÁVRHY A DOPORUČENÍ

Celá tato bakalářská práce se zabývala analýzou nákladů. Při provádění analýzy bylo zjištěno, že společnost netvoří nákladovou funkci, která je významná při určení budoucí výše nákladů, nevede evidenci objemu produkce a jako poslední bod netvoří kalkulace. Všechny tyto zjištění budou dále rozvedeny v následujících podkapitolách a budou zde provedeny návrhy a doporučení k jejich tvorbě.

11.1 Tvorba nákladové funkce

Při analýze získaných výkazů a dotazování se jednatelů společnosti bylo zjištěno, že společnost netvoří nákladovou funkci. Tvorba nákladové funkce je však důležitá jako nástroj budoucího plánování nákladů. Pro výpočet nákladové funkce budou použity variabilní a fixní náklady, k jejichž členění došlo v kapitole analýzy nákladů. Pro vytvoření nákladové funkce byl použit haléřový ukazatel, který se vypočítá jako podíl variabilních nákladů a tržeb.

Tabulka 10 – Údaje pro tvorbu nákladové funkce

(vlastní zpracování)

	2012	2013	2014
Tržby (v tis. Kč)	14 002	14 485	14 102
Variabilní náklady (v tis. Kč)	12 046	12 303	12 159
Fixní náklady (v tis. Kč)	1 800	1 920	1 772
Haléřový ukazatel (náklady na 1 Kč tržeb)	0,8603	0,8494	0,8622

Dále se nákladová funkce složí z haléřového ukazatele a fixních nákladů. Její výpočet bude následující:

$$\text{Nákladová funkce} = \text{fixní náklady} + Q * \text{haléřový ukazatel}$$

Nejaktuálnější je rok 2014, proto bude nákladová funkce vytvořena právě pro tento rok:

$$\text{Nákladová funkce} = 1\,772 + Q * 0,8622$$

Za písmeno Q si společnost následně dosadí množství výrobků, které hodlá v dalších letech vyrobit. Výsledkem jsou celkové náklady, které vzniknou na daný počet vyrobených produktů.

11.2 Evidence objemu produkce

Dalším návrhem pro vybranou společnost je evidence objemu produkce. Společnost totiž objem své produkce neeviduje. To ovšem není pro společnost přínosné. Při evidenci objemu produkce by společnost následně mohla vytvořit kalkulaci nákladů, která je efektivní při řízení nákladů. Návrh takové kalkulace je uveden v následující podkapitole.

11.3 Tvorba kalkulace

Při rozhovoru s jednatelem společnosti bylo zjištěno, že společnost netvoří kalkulaci. Proto doporučením této práce je vytvoření kalkulace nákladů. Tato kalkulace bude založena na předchozím členění nákladů na jednicové a režijní. Pro vytvoření kalkulace je ovšem potřeba, aby společnost evidovala množství vyrobených výrobků.

V předchozí kapitole analýzy nákladů jsou náklady rozčleněny pro celkovou produkci (kalkulační množství) a je proto potřeba znát množství vyrobených výrobků, aby bylo možné tyto náklady rozpočítat na kalkulační jednici. Předcházející podkapitola proto obsahuje doporučení, aby společnost množství objemu produkce evidovala. Na tomto základě je již možné kalkulaci nákladů sestavit.

Kalkulace bude sestavena na základě rozdělení režijních nákladů na režii výrobní a správní. Do výrobní režie jsou zahrnuty náklady na opravy a údržbu, náklady na dopravu a odpisy dlouhodobého majetku. Správní režie obsahuje náklady na energie, což jsou náklady na elektřinu, zemní plyn a vodu, dále pak jsou zde zařazeny náklady na poplatky, daně. Správní režii tvoří také nepřímé osobní náklady, které tvoří mzdy zaměstnanců, kteří se nepodílejí na výrobě produktů. Do této režie jsou také zařazeny ostatní provozní náklady a ostatní finanční náklady.

Pro sestavení kalkulace je doporučena přírážková metoda kalkulace, která se používá ve výrobcích s více druhy výkonů. Režijní náklady jsou zde děleny rozvrhovou základnou. V případě této společnosti navrhuji hodnotově vyjádřenou rozvrhovou základnu a to v podobě přímých mezd. Důvodem zvolení této rozvrhové základny je fakt, že se jedná o výrobní podnik s manufakturou. Tato rozvrhová základna bude použita pro výrobní i správní režii. Součástí návrhu kalkulace je navržení vzorce, podle kterého se tato kalkulace provede.

Navržený vzorec kalkulace:

Přímý materiál

Přímé mzdy

Ostatní přímé náklady

Výrobní režie _____ \Rightarrow výrobní režie/přímé mzdy

Vlastní náklady výroby

Správní režie _____ \Rightarrow správní režie/ přímé mzdy

Úplné vlastní náklady výkonu

Při výpočtu výrobní režie výsledek vyjde v procentech. Výše výrobní režie na jednotku výkonu se následně stanoví vynásobením přímých mezd koeficientem režie. Stejný postup bude následně proveden u správní režie.

V okamžiku vypočítání úplných vlastních nákladů výkonu si společnost může stanovit výši zisku. Tato výše zisku může být stanovena v procentech. V tom okamžiku se tímto procentem vynásobí úplné vlastní náklady výkonu a společnost dostane výši zisku na kalkulační jednici. Součtem těchto dvou položek se získá cena, která musí být navýšena o DPH. Přičtením výše DPH společnost dosáhne výše prodejní ceny daného výkonu.

ZÁVĚR

Hlavním záměrem této práce byla analýza nákladů ve vybrané společnosti. Na základě této analýzy byly poskytnuty návrhy a doporučení, jak by mohlo dojít k zlepšení v oblasti nákladů.

Teoretická část byla založena na rešerši literárních zdrojů. Byly zde vymezeny náklady, jejich členění, stanovení bodu zvratu, nákladové funkce a sestavení kalkulace a rozlišení metod kalkulace.

Praktickou část zahájilo představení společnosti, u kterého byla představena majetková a kapitálová struktura společnosti pro lepší představu, o jakou společnost se jedná a jakým majetkem disponuje. Hlavní částí však byla analýza nákladů, kde byla provedena horizontální a vertikální analýzy nákladů, došlo k rozčlenění nákladů podle druhu a objemu výroby a dále byly náklady rozčleněny na jednicové a režijní. Následovala analýza bodu zvratu, kterému předcházela kalkulace nákladů. Tato kalkulace ovšem nemohla být provedena z důvodu nedostatečného množství informací od společnosti. Společnost totiž žádnou kalkulaci netvoří a ani neeviduje množství vyrobených výrobků.

V kapitole návrhy a doporučení byla sestavena nákladová funkce, která bude přínosná pro společnost při odhadu budoucích nákladů společnosti. Dále byla doporučena evidence produkovaných výkonů, která je důležitá při sestavování kalkulace. Kalkulování nákladů bylo posléze doporučeno a byl sestaven i návrh, podle jaké metody náklady kalkulovat. Vytvoření kalkulace totiž ukáže, jaké má společnost náklady na výkon a jaká část z prodejní ceny tvoří zisk.

Výsledkem této práce je nový pohled na oblast nákladů a poskytnutí podkladů a námětů pro případná zlepšení.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

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

DRURY, Colin, 2015. *Management and cost accounting*. Ninth edition. Andover: Cengage Learning. ISBN 978-1-4080-9393-1.

DRURY, Colin, c2012. *Management and cost accounting*. 8th ed. Andover, Hampshire: Cengage Learning, xxii, 783 s. ISBN 978-1-4080-4180-2.

FIBÍROVÁ, Jana, 2015. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody. 2.*, aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Wolters Kluwer. 402 s. ISBN 978-80-7478-743-0.

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER, 2007. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Praha: ASPI. 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.

HANSEN, Don R, Maryanne M MOWEN a Liming GUAN, 2009. *Cost management: accounting & control*. 6th ed. Mason: South-Western. ISBN 978-0-324-55967-5.

HOLMAN, Robert, 2005. *Ekonomie*. 4. aktualiz. vyd. Praha: C.H. Beck. 709 s. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 80-7179-891-6.

HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA, 2008. *Manažerské účetnictví. 1.* vyd. Praha: Grada Publishing. 259 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-2471-3.

KRÁL, Bohumil, 2010. *Manažerské účetnictví. 3.*, dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press. 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

LANDA, Martin, 2014. *Podnikové účetnictví*. Vyd. 1. Ostrava: Key Publishing. 318 s. Ekonomie. ISBN 978-80-7418-219-8.

LANDA, Martin, 2008. *Finanční a manažerské účetnictví podnikatelů*. Vyd. 1. Ostrava: Key Publishing. 324 s. Ekonomie. ISBN 978-80-87071-85-4.

LANG, Helmut, 2005. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. Vyd. 1. Praha: C.H. Beck, xv, 216 s. ISBN 80-7179-419-8.

POPESKO, Boris, 2009. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 1. vyd. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-2974-9.

POPESKO, Boris, Eva VEJMĚLKOVÁ a Petra ŠKODÁKOVÁ, 2008. *Manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Zlín: Univerzita Tomáše Bati. 161 s. ISBN 978-80-7318-702-6.

SYNEK, Miloslav a Eva KISLINGEROVÁ, 2010. *Podniková ekonomika*. 5., přeprac. a dopl. vyd. V Praze: C.H. Beck. 498 s. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7400-336-3.

SYNEK, Miloslav, 2007. *Manažerská ekonomika*. 4., aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Grada. 452 s. Expert. ISBN 978-80-247-1992-4.

SYNEK, Miloslav, 2006. *Podniková ekonomika*. 4., přeprac. a dopl. vyd. V Praze: C.H. Beck. 475 s. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 80-7179-892-4.

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

Ostatní zdroje:

Interní materiály společnosti

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

h Haléřový ukazatel

BZ Bod zvratu

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1 – Pojetí nákladů (Popesko, 2009,s. 32)	14
Obrázek 2 – Degrese fixních nákladů (Lang, 2005, s. 48)	20
Obrázek 3 – Skokové fixní náklady (Lang, 2005, s. 48).....	21
Obrázek 4 - Průběh celkových nákladů (Synek, 2006, s. 40).....	21
Obrázek 5 – Bod zvratu (Popesko, 2009, s. 44).....	24
Obrázek 6 – Průběh nákladů a krátkodobá nákladová funkce (Zámečník, Tučková, Hromková, 2007, s. 35)	26
Obrázek 7 – U-tvar nákladové funkce (Zámečník, Tučková, Hromková, 2007, s. 36)	27
Obrázek 8 – Organizační struktura společnosti (vlastní zpracování).....	37
Obrázek 9 – Vývoj výkonové spotřeby v tis. Kč (vlastní zpracování)	41
Obrázek 10 – Vývoj osobních nákladů v tis. Kč.....	41
Obrázek 11 – Celkové náklady roku 2014 (vlastní zpracování).....	45
Obrázek 12 – Složení celkových nákladů 2014 (vlastní zpracování)	48
Obrázek 13 – Vývoj tržeb a výnosů v bodě zvratu v tis. Kč (vlastní zpracování).....	53

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1 – Vývoj zaměstnanců (vlastní zpracování)	37
Tabulka 2 – Hospodaření společnosti (vlastní zpracování)	38
Tabulka 3 – Ekonomické výsledky společnosti (vlastní zpracování).....	Chyba! Záložka není definována.
Tabulka 4 – Druhové členění nákladů (vlastní zpracování)	40
Tabulka 5 – Horizontální analýza nákladů (vlastní zpracování)	43
Tabulka 6 – Vertikální analýza nákladů (vlastní zpracování)	44
Tabulka 7 – Variabilní a fixní náklady (vlastní zpracování)	47
Tabulka 8 – Jednicové a režijní náklady	50
Tabulka 9 – Analýza bodu zvratu (vlastní zpracování).....	52
Tabulka 10 – Údaje pro tvorbu nákladové funkce	56

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha P I: Výkaz zisků a ztrát 2014

Příloha P II: Výkaz zisků a ztrát 2012, 2013

PŘÍLOHA P I: VÝKAZ ZISKŮ A ZTRÁT 2014

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY				
<div style="border: 1px solid black; width: 100%; height: 100%; margin-bottom: 5px;"></div> <p style="text-align: center; font-size: small;">otisk podacího razítka</p>	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="text-align: center; border: 1px solid black;"> 3 1 . 1 2 . 2 0 1 4 k... </td> </tr> <tr> <td style="text-align: center; border: 1px solid black;"> Od 1.1.2014 Do 31.12.2014 </td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">v tisících Kč</td> </tr> </table> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-top: 10px;"> Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky Sídlo nebo bydliště účetní jednotky a místo podnikání, liší-li se od bydliště </div>	3 1 . 1 2 . 2 0 1 4 k...	Od 1.1.2014 Do 31.12.2014	v tisících Kč
3 1 . 1 2 . 2 0 1 4 k...				
Od 1.1.2014 Do 31.12.2014				
v tisících Kč				

Označ.	VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY	číslo řádku	Skutečnost v účetním období	
			středovaném	minulém
I.	Tržby za prodej zboží úby 604	001	224	228
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží úby 504	002	186	193
=	Obchodní marže I.-A.	003	38	35
II.	Výkony II.1+II.2+II.3+II.4.	004	13 878	14 257
II.1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb úby 601, 602	005	13 948	14 197
II.2.	Změna stavu zásob vlastních činností úby 611, 612, 613, 614	006	-70	60
B.	Výkonové spotřeby B.1.+...+B.4.	008	8 056	8 258
B.1.	Spotřeba materiálu a energie úby 501, 502, 503	009	6 281	6 385
B.2.	Služby úby 511, 512, 513, 518	010	1 775	1 873
=	Přidaná hodnota I.-A.+II.-B.	011	5 860	6 034
C.	Osobní náklady součet C.1.+...+C.4.	012	5 555	5 723
C.1.	Mzdové náklady úby 521, 522	013	4 092	4 235
C.3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění úby 524, 525, 526	015	1 391	1 440
C.4.	Sociální náklady úby 527, 528	016	72	48
D.	Daně a poplatky úby 531, 532, 536	017	5	4
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku úby 551, 557	018	65	54
IV.	Účetní provozní výnosy úby 544, 546, 548	026	1	15
H.	Účetní provozní náklady úby 543, 544, 545, 546, 548, 549	027	102	14
*	* Provozní výsledek hospodaření Přidaná hodnota+II.+IV.+V.-C-D-E-F-G-H-I	030	134	254
X.	Výnosové úroky úby 662	042	1	1
XI.	Účetní finanční výnosy úby 663, 667AÚ, 668	044	32	1
O.	Účetní finanční náklady úby 563, 567AÚ, 568, 569	045	148	170
*	Finanční výsledek hospodaření VI.+VII.+VIII.+IX.+X.+XI.-J.-K.-L.-M.-N.-O.-P.	048	-115	-168
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost *+...-Q.	052	19	86
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) **+...-T.	060	19	86
****	Výsledek hospodaření před zdaněním *+...+XIII.-R.	061	19	86

PŘÍLOHA P II: VÝKAZ ZISKŮ A ZTRÁT 2012, 2013

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY				
<div style="border: 1px solid black; width: 100%; height: 100%; text-align: center; padding: 5px;"> otisk podacího razítka </div>	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="text-align: center;">k. 3 1 . 1 2 . 2 0 1 3</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">Od: 1.1.2013 Do: 31.12.2013</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">v tisících Kč</td> </tr> </table> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-top: 10px;"> Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky Sídlo nebo bydliště účetní jednotky a místo podnikání, IČO/IČ za od bydliště </div>	k. 3 1 . 1 2 . 2 0 1 3	Od: 1.1.2013 Do: 31.12.2013	v tisících Kč
k. 3 1 . 1 2 . 2 0 1 3				
Od: 1.1.2013 Do: 31.12.2013				
v tisících Kč				

Označ.	VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY	číslo řádku	Skutečnost v účetním období	
			středovaném	minulém
I.	Tržby za prodej zboží účty 604	001	228	232
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží účty 504	002	193	195
+	Obchodní marže I.-A.	003	35	37
II.	Výkony E.1+E.2+E.3+E.4	004	14 257	13 770
E.1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb účty 601, 602	005	14 197	14 340
E.2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti účty 611, 612, 613, 614	006	60	-570
B.	Výkonová spotřeba B.1.+...+B.x.	008	8 258	8 092
B.1.	Spotřeba materiálu a energie účty 501, 502, 503	009	6 385	6 125
B.2.	Služby účty 511, 512, 513, 516	010	1 873	1 967
+	Přidaná hodnota I.-A.+E.-B.	011	6 034	5 715
C.	Osobní náklady součet C.1.+...+C.x.	012	5 723	5 522
C.1.	Mzdové náklady účty 521, 522	013	4 235	4 061
C.3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění účty 524, 525, 526	015	1 440	1 381
C.4.	Sociální náklady účty 527, 528	016	48	80
D.	Daně a poplatky účty 531, 532, 536	017	4	6
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku účty 551, 557	018	54	37
IV.	Osobní provozní výnosy účty 644, 645, 646	026	15	36
H.	Osobní provozní náklady účty 543, 544, 545, 546, 548, 549	027	14	26
*	* Provozní výsledek hospodaření Přidaná hodnota+II+IV+V-C-D-E-F-G+H-I	030	254	160
X.	Výnosové úroky účty 662	042	1	1
XI.	Osobní finanční výnosy účty 663, 667A0, 666	044	1	9
O.	Osobní finanční náklady účty 563, 567A0, 566, 569	045	170	163
*	Finanční výsledek hospodaření VI+VE+VB+R+X+XI+XE-J-K-L-48-49-O-P	048	-168	-153
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost *+...-Q.	052	86	7
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) **+...-T.	060	86	7
****	Výsledek hospodaření před zdaněním *+...+XB.-R.	061	86	7