

Analýza nákladů a jejich řízení ve vybrané společnosti za účelem jejich optimalizace

Lucie Mikelová

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: **Lucie Mikelová**
Osobní číslo: **M12202**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Management a ekonomika**
Forma studia: **prezenční**

Téma práce: **Analýza nákladů a jejich řízení ve vybrané společnosti za účelem jejich optimalizace**

Zásady pro vypracování:

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

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

II. Praktická část

- Charakterizujte vybranou společnost.
- Provedte analýzu nákladů a jejich řízení ve vybrané společnosti.
- Zhodnoťte výsledky provedených analýz a na jejich základě formulujte závěrečná doporučení pro společnost.

Závěr

Rozsah bakalářské práce: **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.

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

HUNČOVÁ, Magdalena. Manažerské účetnictví: základy. 2.vyd. Ostrava: Mirago, 2007, 125 s. ISBN 978-80-86617-34-3.

KOCMANOVÁ, Alena. Ekonomické řízení podniku. Vyd. 1. Praha: Linde Praha, 2013, 358 s. ISBN 978-80-7201-932-8.

SYNEK, Miloslav a Eva KISLINGEROVÁ. Podniková ekonomika. 6., přeprac. a dopl. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2015, XVIII, 526 s. ISBN 978-80-7400-274-8.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Ludmila Kozubíková, Ph.D.**
Ústav podnikové ekonomiky

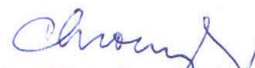
Datum zadání bakalářské práce: **5. dubna 2016**

Termín odevzdání bakalářské práce: **16. května 2016**

Ve Zlíně dne 5. dubna 2016



doc. Ing. Roman Bobák, Ph.D.
proděkan



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

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Prohlašuji, že


- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové/bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že diplomová/bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk diplomové/bakalářské práce bude uložen na elektronickém nosiči v příruční knihovně Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byl/a jsem seznámen/a s tím, že na moji diplomovou/bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 2 a 3 autorského zákona mohu užít své dílo – diplomovou/bakalářskou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s 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, považují se za součást práce rovněž i zdrojové kódy, popř. soubory, ze kterých se projekt skládá. Neodevzdání této součásti může být důvodem k neobhájení práce.

Prohlašuji,

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

Ve Zlíně

11.5.2016


.....
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Cílem této bakalářské práce je zpracování analýzy nákladů ve vybrané společnosti. Teoretická část obsahuje průzkum literárních zdrojů, které se zabývají náklady a jejich rozdělením. Praktická část zahrnuje charakteristiku společnosti a analýzu nákladů. Závěr obsahuje zhodnocení provedené analýzy a doporučení v oblasti řízení nákladů ve společnosti.

Klíčová slova: analýza nákladů, fixní a variabilní náklady, bod zvratu, řízení nákladů

ABSTRACT

The aim of this bachelor thesis is the analysis of cost structure in the selected company. The theoretical part contains research of literature sources dealing with the analysis of costs and their classification. The practical part part comprises the characteristics of the company and the analysis of its costs. In the conclusion there is the evaluation of the company and the recommendation in the cost control of the company.

Keywords: cost analysis, fixed and variable costs, Break – even Point, cost management

V úvodu bych ráda poděkovala Ing. Ludmile Kozubíkové, Ph.D. za odborné rady a připomínky při vedení této bakalářské práce.

Poděkování patří rovněž vedení společnosti, které umožnilo zpracovat bakalářskou práci a za poskytnutí potřebných materiálů a informací.

OBSAH

ÚVOD	8
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE	9
I TEORETICKÁ ČÁST	10
1 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ	11
1.1 VÝNOSY, NÁKLADY, HOSPODÁŘSKÝ VÝSLEDEK	11
1.2 VÝKAZ ZISKU A ZTRÁT	12
1.3 PŘÍJMY A VÝDAJE	12
2 POJETÍ NÁKLADŮ	13
2.1 VYMEZENÍ POJMU NÁKLADY	13
2.2 DRUHY POJETÍ NÁKLADŮ.....	14
2.2.1 Finanční pojetí nákladů	14
2.2.2 Hodnotové pojetí nákladů	15
2.2.3 Ekonomické pojetí nákladů.....	15
3 KLASIFIKACE NÁKLADŮ	17
3.1 DRUHOVÉ TRÍDĚNÍ NÁKLADŮ	17
3.2 ÚČELOVÉ TRÍDĚNÍ NÁKLADŮ.....	17
3.3 KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	19
3.4 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ PODLE VZTAHU K OBJEMU VÝKONŮ	20
3.4.1 Fixní náklady.....	20
3.4.2 Variabilní náklady	21
3.4.3 Bod zvratu	22
4 KALKULACE	24
4.1 KALKULAČNÍ SYSTÉM	24
4.2 PŘEDMĚT KALKULACE	25
4.3 FORMA KALKULACE	25
4.3.1 Typový kalkulační vzorec	25
4.3.2 Retrogradní kalkulační vzorec	26
4.4 METODY KALKULACE	26
4.4.1 Prostá metoda dělením	27
4.4.2 Metoda dělením s ekvivalenčními čísly.....	27
4.4.3 Přírážková metoda.....	27
4.4.4 Kalkulace sdružených výkonů	27
4.4.5 Rozdílová metoda.....	28
4.4.6 Kalkulace neúplných nákladů	28
4.4.7 Activity Based Costing	28
4.5 ABSOLUTNÍ UKAZATELE.....	29
SHRNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI	30
II PRAKTICKÁ ČÁST	31
5 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI	32
5.1 CHARAKTERISTIKA ODVĚTVÍ.....	32
6 ANALÝZA VÝCHOZÍ EKONOMICKÉ SITUACE	34

6.1	ORGANIZAČNÍ STRUKTURA	34
6.2	VÝVOJ POČTU ZAMĚSTNANCŮ	35
6.3	SWOT ANALÝZA	35
6.4	ANALÝZA VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ	37
7	ANALÝZA NÁKLADŮ	41
7.1	ANALÝZA NÁKLADŮ DLE DRUHOVÉHO ČLENĚNÍ	41
7.1.1	Vertikální analýza	41
7.1.2	Horizontální analýza	43
7.2	ČLENĚNÍ NÁKLADŮ VE VZTAHU K OBJEMU VÝROBY	46
7.2.1	Fixní náklady.....	48
7.2.2	Variabilní náklady.....	50
7.3	ANALÝZA BODU ZVRATU.....	51
7.4	METODA ROZVRHOVÁNÍ NÁKLADŮ	53
8	ZÁVĚREČNÉ SHRNTÍ, NÁVRHY A DOPORUČENÍ.....	55
	ZÁVĚR	59
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	60
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	62
	SEZNAM OBRÁZKŮ	63
	SEZNAM TABULEK.....	64

ÚVOD

Mezi hlavní cíle podnikání a činnosti podniku patří jednak vytvoření dobrého postavení na trhu a s tím spojená konkurenční výhoda, ale také především dlouhodobá tvorba zisku. Ten je dosažen, pokud má podnik za určité období vyšší celkové výnosy než celkové náklady. Na výnosy má v podniku vliv jeho činnost, tedy jaké výrobky vyrábí, co za zboží a služby nabízí nebo jakou má obchodní strategii. Tyto faktory rovněž ovlivňují postavení na trhu, proto společnost musí sledovat současnou tržní situaci. Správné fungování podniku je založeno na správném řízení nákladů. To v sobě obsahuje mnoho činností, jako například sledování průběhu nákladů, jejich rozdělení a také plánování. Tyto činnosti nelze provádět odděleně, mimo provoz, jsou součástí každodenního řízení podniku. Pomocí nich se podnik snaží docílit optimální výše nákladů, která by vedla k efektivnímu fungování podniku, a rovněž by její pomocí byl podnik schopen dosahovat zisku.

Cílem bakalářské práce je provést analýzy nákladů, jejich následné zhodnocení a doporučení, která by vedla právě ke zmíněné optimalizaci nákladů. Bakalářská práce se skládá ze dvou hlavních částí, jimiž jsou část teoretická a část praktická.

Teoretická část je věnována průzkumu literárních pramenů, na základě kterých jsou zpracovány základní poznatky týkající se problematiky nákladů a jejich řízení.

Praktická část je zpracována na základě poznatků z teoretické části. V první části je uvedeno představení analyzované společnosti a stručný popis odvětví, do něhož společnost svou činností zapadá. Další část se zaměřuje na analýzu nákladů společnosti, jejich porovnáním s výnosy, vývoj výsledku hospodaření a vertikální a horizontální analýzu. Na to navazuje rozdělení nákladových položek na fixní a variabilní na základě čehož bude zpracována analýza bodu zvratu. Poslední část je věnována metodě rozvrhování nákladů, používané analyzovanou společností při stanovení ceny výrobku. Všechny informace budou čerpány z období 2012 – 2014.

Závěrečná část je věnována celkovému zhodnocení provedených analýz a návrhům na doporučení, které budou sloužit pro optimalizaci nákladů.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Cílem bakalářské práce je analýza nákladů ve vybrané společnosti, jejich vývoj v průběhu sledovaných let a vliv na výši výsledku hospodaření. Dalším cílem je zhodnotit řízení nákladů společnosti a na základě informací získaných z provedených analýz provést závěrečná zhodnocení a návrhy pro optimalizaci nákladů.

První část bude věnována teoretickým poznatkům týkajících se nákladů a jejich řízení, jež byly získány z literárních pramenů.

Druhá část bude vytvořena za pomoci informací z první části, kdy budou získané poznatky aplikovány na podkladech, jež společnost poskytla.

V práci bude použita metoda analýzy, srovnávání, syntézy, klasifikační analýzy a metoda výpočtu bodu zvratu.

Prostřednictvím analýzy bude proveden průzkum položek účetních výkazů a jejich vývoj. Účetní výkazy společnost poskytla pro období 2012 – 2014. Na analýzu naváže syntéza, kdy se práce zaměří na vztahy jednotlivých položek a jejich vliv na výši výsledku hospodaření. Metoda srovnání bude použita při porovnání společnosti s odvětvím, do něhož na základě její činnosti zapadá. Při dělení nákladů v závislosti na změnách objemu výroby bude použita klasifikační analýza. Poté i metoda výpočtu bodu zvratu pro stanovení takového množství vyráběné produkce, kdy nevzniká žádný zisk, ani ztráta.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ

1.1 Výnosy, náklady, hospodářský výsledek

Výnosy – za výnosy v podniku jsou považovány peněžní částky, které podnik získal za veškeré uskutečněné činnosti v průběhu účetního období. Tyto částky jsou přitom považovány za výnosy bez ohledu na to, zda v daném období došlo k jejich úhradě.

V podniku výnosy zajišťují nárůst kapitálu, ale také ekonomického prospěchu v daném účetním období. Ke zvýšení ekonomického prospěchu dochází prostřednictvím zvýšení hodnot na straně aktiv, tedy při zvýšení hodnoty majetku, nebo také v případě úbytku některých závazků. (Kocmanová, 2013, s. 51)

Náklady – obecně jsou náklady definovány jako prostředky podniku, které byly vynaloženy za účelem tvorby určitých výkonů. Náklady vznikají přímo v okamžiku spotřeby daných prostředků.

Na rozdíl od výnosů, náklady znamenají pro podnik snížení kapitálu. Projevují se jednak snížením hodnoty aktiv, vznikem nových závazků, k čemuž dochází obvykle při nárůstu dluhů v podniku, nebo pokud dojde k úbytku peněžních prostředků. (Synek, 2007, s. 72)

Porovnáním výnosů s vyprodukovanými náklady v podniku zjišťujeme, zda je podnik ztrátový, nebo dosahuje zisku. Potřebné informace k tomuto kroku získáme z výkazu zisku a ztrát, který nám podává přehled o podnikových nákladech a výnosech. Výsledek tohoto porovnání se pak odráží ve výsledku hospodaření, jemuž se budu věnovat podrobněji níže.

Hospodářský výsledek – jak již bylo zmíněno, podává přehled o tom, v jaké situaci se podnik nachází, zda je ziskový, či ztrátový. K závěru se dostaneme porovnáním výnosů s vyprodukovanými náklady. K tomuto porovnání dochází v pravidelných intervalech. Mohou nastat dva případy výsledku hospodaření:

- $\text{Výnosy} > \text{náklady} = \text{ZISK}$
- $\text{Výnosy} < \text{náklady} = \text{ZTRÁTA}$

Základním cílem každého podniku je dosahování maximálního zisku. Tento cíl je důležitý především proto, že zisk tvoří vlastní zdroj financování, který je pak použit ve většině případů k rozšíření podniku.

Rozeznává se dvojí výsledek hospodaření, a to před zdaněním a po zdanění. Výsledek hospodaření před zdaněním se zjišťuje ve třech oblastech jako:

- Provozní výsledek hospodaření
- Finanční výsledek hospodaření
- Mimořádný výsledek hospodaření (Kocmanová, 2013, s. 53)

1.2 Výkaz zisku a ztrát

Neboli výsledovka, je zdrojem informací, z něhož jsme schopni získat základní přehled nákladů a výnosů v daném podniku. Vždy se vztahuje k určitému časovému intervalu a spolu s rozvahou a výkazem cash flow tvoří základní bilance podniku.

Tento výkaz je rozdělen do tří částí:

- Provozní
- Finanční
- Mimořádné (Čechová, 2011 s. 8)

1.3 Příjmy a výdaje

Příjmy – řadí se mezi ně veškeré přírůstky peněz a peněžních hodnot k určitému okamžiku jejich přijetí. Pro podnik představují celkový nárůst finančních prostředků, jelikož se za ně považují nejen příchozí peněžní platby, ale také zvýšení stavu pohledávek, či úbytek podnikových dluhů.

Je rovněž důležité zmínit, že na rozdíl od výnosů, mezi příjmy řadíme pouze takové peněžní prostředky, jež jsme skutečně přijali. (Lang, 2005, s. 7)

Hunčová (2007, s. 47) rovněž uvádí, že kromě časového a věcného nesouladu mezi příjmy a výnosy zároveň platí, že příjem nemusí být vždy výnosem, jako je tomu například u dotací, darů nebo pojistného plnění. Stejně tak se výnos nemusí stát příjmem, kde jako příklad uvádí nedobytnou pohledávku.

Výdaje – znamenají pro podnik zmenšení objemu finančního prostředku k určitému okamžiku jejich úhrady. Podobně jako u příjmů zde nemluvíme jen o peněžních prostředcích, ale mezi výdaje řadíme i úbytek pohledávek, nebo nárůst dluhů v daném podniku. (Lang, 2005, s. 7)

2 POJETÍ NÁKLADŮ

Existuje dvojitý pojetí nákladů, jedno ve finančním účetnictví a jedno v manažerském (vnitropodnikovém) účetnictví. Jedná se o dva relativně nezávislé systémy, kde důvodem vzniku dvojího pojetí nákladů je především rozdílnost uživatelů těchto systémů. V případě finančního účetnictví mluvíme o externích uživateli, kterými jsou například investoři, banky nebo finanční úřady. U manažerského účetnictví se pak jedná o samotné vedení podniku a jeho jednotlivé manažery. (Synek, 2007, s. 73)

Drury (2012, s. 7) definuje základní rozdíly mezi manažerským a finančním účetnictvím v následujících bodech:

- *Právní požadavky* – společnosti musí ze zákona vést finanční účetnictví a nezáleží na tom, zda jsou informace pro společnost potřebné. Manažerské účetnictví je dobrovolné a mělo by poskytovat pouze takové informace, které budou společností efektivně využity.
- *Zaměření na určitou část nebo segment* – finanční účetnictví podává informace o podnikání jako celku, zatímco manažerské se zaměřuje na určitou část organizace, například ziskovost produktů
- *Všeobecně platné účetní principy* – účetní výkazy ve finančním účetnictví musí vyhovovat právním požadavkům a musí akceptovat všeobecné předpisy, aby zabezpečily jednotnost pro externí účely. Na rozdíl od manažerského účetnictví, kde neplatí žádná nařízení a poskytuje informace pouze pro interní účely.
- *Časové rozmezí* – finanční účetnictví podává informace pouze o minulosti, manažerské obsahuje údaje i o budoucnosti
- *Pravidelnost vykazování* – účetní výkazy finančního účetnictví jsou zveřejňovány jednou za rok, což je dáno ze zákona, výkazy manažerského účetnictví častěji, v závislosti na potřebě přijetí určitého rozhodnutí.

2.1 Vymezení pojmu náklady

Ve finančním účetnictví se obecně jedná o úbytek ekonomického prospěchu za dané účetní období, jenž se projevuje snížením aktiv nebo naopak nárůstem podnikových dluhů. To pak následně vede ke snížení vlastního kapitálu. (Popesko, Škodáková a Jirčíková, 2014, s. 18)

Hradecký, Lanča a Šiška (2008, s. 72) dodávají, že v případě finančního účetnictví považujeme náklad rovněž za snížení užitečnosti majetku podniku, přičemž není zkoumaný účel

spotřeby daných nákladů, nebo zda množství spotřebovaných nákladů odpovídá jejich skutečné potřebě pro danou činnost.

V manažerském účetnictví jsou náklady charakterizovány jako „hodnotově vyjádřené, účelné vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově souvisejících s ekonomickou činností“ (Popesko, Škodáková a Jirčíková, 2014, s. 18). Pomocí tohoto vyjádření máme přehled o reálné výši nákladů a také nám umožňuje zobrazit jejich racionální a hospodárné vynaládání.

Jedním z cílů systému manažerského účetnictví je podávat informace manažerům při veškerých jejich činnostech, které se odehrávají v podniku. Aby mohli být manažeři dostatečně informačně podporováni, dochází v rámci tohoto systému k peněžnímu oceňování spotřebovaných nákladů a jejich dodatečným porovnáním s peněžně oceněnými výnosy za uskutečněné výkony.

V případě manažerského účetnictví nám k hospodárnější spotřebě nákladu napomáhá

- *Účelovost* – v tomto případě je spotřeba nákladů racionální a směřována na konkrétní podnikovou činnost.
- *Účelnost* – od spotřeby nákladů se očekává, že bude přiměřená vzhledem k potřebě nákladů pro daný výkon. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 72)

Rozdílnost definic u obou druhů účetnictví má zásadní dopad na to, co vlastně za náklady považujeme a co ne. V praxi se setkáme s celou řadou položek, které ve finančním účetnictví náklady tvoří, ale v manažerském účetnictví nikoliv.

2.2 Druhy pojetí nákladů

Tato kapitola je zaměřena na jednotlivé druhy pojetí nákladů.

2.2.1 Finanční pojetí nákladů

Je předmětem finančního účetnictví. V tomto případě chápeme náklady jako peníze, které jsme museli investovat pro uskutečnění určitých podnikových činností. Toto uskutečnění by mělo zajistit návratnost vložených peněžních prostředků v jejich původní výši. Dané podnikové činnosti jsou realizovány za účelem dosažení zisku. Ten je dosažen v případě, kdy vznikne přebytek, tedy pokud dostaneme více peněz, než jsme původně investovali.

Vynaložené náklady se vyjadřují v cenách, ve kterých došlo k pořízení ekonomických zdrojů nebo v účetních cenách. (Král, 2010, s. 60)

2.2.2 Hodnotové pojetí nákladů

Patří do manažerského účetnictví. Poskytuje informace pro běžné řízení podniku a slouží ke kontrole průběhu veškerých uskutečňovaných podnikových činností, což je základ pro zachování věcného kapitálu. Na rozdíl od finančního pojetí, kde se očekává především návratnost vložených peněžních prostředků, u hodnotového pojetí nákladů se jedná navíc i o reprodukci použitých ekonomických zdrojů v jejich původní výši.

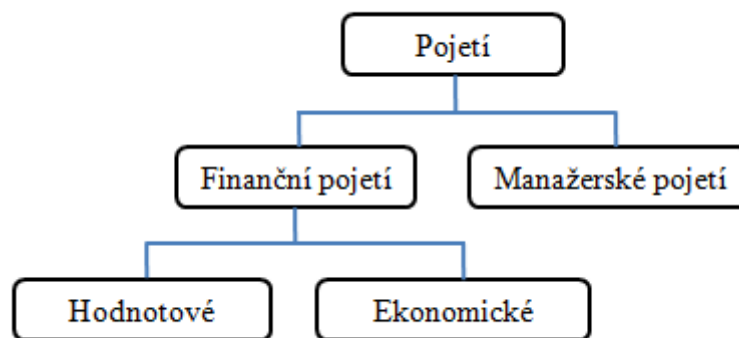
Pro ocenění spotřebovávaných ekonomických zdrojů nepoužíváme pořizovací ceny, ale ceny odpovídající jejich současné hodnotě, tedy jsou oceňovány na úrovni tržních cen. Do nákladů hodnotového pojetí zahrnujeme:

- Náklady shodné s finančním účetnictvím
- Náklady, které jsou v manažerském účetnictví vykazovány v jiné výši, než ve finančním účetnictví
- Náklady, které nejsou ve finančním účetnictví vykazovány vůbec, tzv. kalkulační náklady (Král, 2010, s. 61)

2.2.3 Ekonomické pojetí nákladů

Tvoří rovněž součást manažerského účetnictví. Náklady v tomto případě odpovídají hodnotě, kterou bychom získali při jejich nejefektivnějším využití. Nebo naopak mohou znamenat maximální ušlý efekt vzniklý při použití omezených zdrojů na danou alternativu. Přitom z výnosů, které nám z dané alternativy vyplynou, musí podnik uhradit nejen použité náklady, ale také již zmíněný ušlý efekt. (Popesko, Škodáková a Jirčíková, 2014, s. 20)

Vztah jednotlivých druhů pojetí nákladů:



Obrázek 1: Pojetí nákladů (Popesko, Škodáková a Jirčíková, 2014, s. 20)

3 KLASIFIKACE NÁKLADŮ

Obecně jsou náklady důležitým ukazatelem kvality veškerých činností podniku. Management má za úkol jejich správné řízení, k čemuž je potřebné náklady správně roztrždit.

3.1 Druhové třídění nákladů

Vychází z klasifikace výrobních faktorů (vstupů) transformačního procesu v podniku, přičemž jsou použité náklady rozčleněny do stejnorodých skupin, které jsou spojeny s činností těchto výrobních faktorů. Pomocí druhového třídění nákladů jsme schopni určit, co jsme opravdu spotřebovali.

Mezi základní nákladové druhy patří:

- Spotřeba materiálu, energie a externích služeb
- Odpisy hmotného a nehmotného investičního majetku
- Mzdové a ostatní osobní náklady
- Finanční náklady (pojistné, poplatky, atd.)
- Náklady na externí práce a služby (Synek, 2007, s. 74)

Popesko, Škodáková a Jirčíková (2014, s. 23) uvádí, že pro tyto nákladové druhy jsou charakteristické tři vlastnosti:

- Jejich zobrazení je prvotní, jsou tedy zachycovány ihned při vstupu do podniku.
- Jedná se o náklady externí, vznikající při spotřebě výrobků, prací a služeb externích dodavatelů
- Z hlediska dalšího rozčlenění jsou tyto náklady jednoduché, protože je nelze již nijak podrobněji rozdělit.

Kocmanová (2013, s. 118) dodává, že druhové členění nákladů je důležité i z hlediska plánování nákladů, celkové sledování a následné vyhodnocení jejich spotřeby při výrobě.

3.2 Účelové třídění nákladů

Z hlediska druhového třídění nákladů nelze určit příčinu vynaložení těchto nákladů a pro podnik je tedy obtížnější dohlížet na to, aby jejich spotřeba byla přiměřená skutečné potřebě pro výrobu. Pro zhodnocení, zda byly náklady spotřebovány hospodárně, či ne, je nezbytné použít účelové členění nákladů. Jak již vyplývá z názvu, v tomto případě jsme schopni určit, co přesně zapříčinilo vznik nákladů. (Hradecký, 2008, s. 78)

Synek (2007, s. 74) udává, že členění nákladů podle účelu třídí náklady ze dvou hledisek:

- Podle místa vzniku a odpovědnosti, v rámci vnitropodnikových středisek
- Podle výkonů, čímž se zabývá kalkulační třídění nákladů

Aby byl podnik schopen náklady rozčlenit podle účelu, musí určit vztah jednotlivých nákladů k prováděnému technologickému procesu. Poté se náklady dělí následovně:

- Technologické náklady
- Náklady na obsluhu a řízení (Kocmanová, 2013, s. 119)

Technologické náklady – jak již vyplývá z názvu, souvisejí přímo s nějakou technologií – jsou jí buď vyvolány, nebo s ní mají účelovou souvislost. Určení takovýchto nákladů, ani následná kontrola jejich výše, s sebou nepřináší žádné větší problémy, jelikož tyto náklady jsou již stanoveny na základě norem pro daný technologický postup. Náklady jsou pak vykazovány samostatně, vždy po každém výkonu v určených kalkulačních položkách. Mluvíme o nákladech jednicových, mezi něž řadíme jednicový materiál, jednicové mzdy a ostatní jednicové náklady. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 79)

Náklady na obsluhu a řízení – byly vytvořeny pro zajištění podmínek racionálního průběhu určité činnosti. Nemají přímou souvislost s technologickým procesem, ale zařizují jeho doprovodné činnosti. Řadíme mezi ně například mzdy manažerů, náklady na výpočetní techniku apod. (Kocmanová, 2013, s. 119)

Synek (2007, s. 75) dodává, že tyto náklady, které řadíme k této skupině, jsou řízeny limity a normativy, jejich součet se poté řídí rozpočty.

Při účelovém členění nákladů je také důležité pohlížet na informační požadavky podniku. Rozdělení na náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení je velmi obecné, nejsme totiž schopni určit jejich celkovou potřebu na konkrétní výkon, ani funkci jednotlivých složek nákladů. Z tohoto důvodu se dále používá následující členění:

- Náklady jednicové
- Náklady režijní

Jednicové náklady jsou řazeny při členění do skupiny technologických nákladů. Souvisí přímo s určitým výkonem, kdy se jedná o náklady, jež podnik vynaložil na jednotku výkonu, tedy například na nějaký výrobek.

Režijní náklady tvoří zbylou část technologických nákladů a zároveň náklady na obsluhu a řízení. Jsou charakteristické tím, že souvisí s výrobou jako celkem, protože je nelze přiřadit

pouze k jednotce určitého výkonu. Jejich kontrola je tedy obtížnější, než u jednicových nákladů, sledují se podle středisek a pro jejich řízení se používají v podniku rozpočty režijních nákladů. (Synek, 2007, s. 75)

3.3 Kalkulační členění nákladů

Kalkulace jsou důležitou součástí jednotlivých oblastí podnikových činností, jelikož jejich prostřednictvím podnik provádí velké množství propočtů ve všech těchto oblastech. Podnik je díky nim schopen určit, na co přesně byly náklady vynaloženy a jaká byla jejich skutečná výše. Kalkulace může podnik sestavovat prakticky kdykoliv, ať už z důvodu hodnocení ekonomické efektivity výroby určitých produktů, pro účely plánování a řízení celkových nákladů nebo například za účelem tvorby cen.

Informace o nákladech na jednotlivé kalkulační jednotky, ať už výrobek či službu, jsou velmi důležitými informacemi především pro účely tvorby cen produktů, ale hrají významnou úlohu i při různých manažerských a podnikatelských rozhodnutích. Bez těchto informací není podnik schopen vyhodnotit efektivnost výroby nebo rozhodovat o efektivnosti investování. (Papula a Papulová, 2013, s. 98)

Podle toho, jak přiřazujeme náklady na kalkulační jednici, rozeznáváme dva druhy nákladů:

Přímé – jak již vyplývá z názvu, přímo souvisí s určitým druhem výkonu. Řadíme mezi ně tedy náklady jednicové a tu část režijních nákladů, které souvisí s určitým výrobkem. K této skupině nákladů řadíme:

- *Přímý materiál* – jedná se především o suroviny, základní materiál, polotovary apod. Tento materiál se stává nedílnou součástí hotového výrobku.
- *Přímé mzdy* – řadíme sem mimo jiné různé příplatky nebo doplatky, jež tvoří součást mzdy a rovněž prémie výrobních dělníků
- *Ostatní přímé náklady* – typickým zástupcem této skupiny nákladů jsou odpisy, dále sem patří různé opravy, příspěvky na sociální zabezpečení, atd. (Martinovičová, 2006, s. 68)

Nepřímé – souvisí s více druhy výkonů a tím zabezpečují výrobu jako celek. Patří mezi ně ty režijní náklady, které jsou společně více druhům výrobků. Pro tyto náklady platí, že je buď podnik není schopen stanovit přímo na kalkulační jednici, nebo by takové stanovení bylo nevhodné. Patří sem:

- *Výrobní režie* – zabývá se náklady souvisejícími s řízením výroby a její obsluhou, u nichž, jak již bylo řečeno, není možné jejich přiřazení ke konkrétnímu výrobku.
- *Správní režie* – v tomto případě se řeší náklady, jež souvisejí s řízením celého podniku, nebo jiného organizačního útvaru (například závod)
- *Odbytová režie* – jak je patrné z názvu, jedná se o náklady související s odbytovou činností, jako jsou náklady na skladování výrobků, ty, které slouží k jejich propagování, prodeji na trhu a následné expedici. (Fibířová, Šoljaková a Wagner, 2002, s. 87)

Všechny výše zmíněné části přímých a nepřímých nákladů tvoří zároveň jednotlivé položky tzv. typového kalkulačního vzorce, který je v současné době stále hojně v praxi používán. Kromě něj existují i další typy vzorců, jimiž se budu, stejně jako typovým kalkulačním vzorcem, podrobněji zabývat v kapitole pojednávající o kalkulacích.

3.4 Členění nákladů podle vztahu k objemu výkonů

Při členění nákladů je třeba vycházet ze skutečnosti, že ne všechny náklady související s výrobou a realizací podnikových výkonů rovněž reagují na různé změny objemu výkonů. Existují náklady, které jsou víceméně schopny reagovat přiměřeně na jakoukoliv změnu objemu výkonů, na druhou stranu jsou i náklady, jež nereagují prakticky vůbec. V závislosti na reakci nákladů na tyto změny rozeznáváme náklady fixní a variabilní.

3.4.1 Fixní náklady

Jsou to ty náklady, které zůstávají ve své absolutní výši naprosto stejné, bez ohledu na změnu objemu výkonů, nebo dochází pouze k jejich částečné změně. Tyto náklady souvisejí s určitým časovým obdobím, jsou to například časové mzdy, nájemné, odpisy strojů apod.

K změně jejich výše dochází především v důsledku výrazných změn ve výrobní kapacitě, v takovém případě se mohou výrazně měnit. (Papula a Papulová, 2013, s. 103)

Lang (2005, s. 47) dodává, že fixní náklady vznikají i v takovém případě, kdy nedochází k žádné výrobě. Proto jsou tyto náklady označovány jako „náklady provozní připravenosti“. Náklady totiž vznikají i v případech, jako je podniková dovolená nebo stávka v podniku. I tak je neustále nutné platit pojištění majetku, myslet na základní údržbu strojů, zajistit úklidové práce apod., což jsou náklady, jež podnik není schopen přičíst jednotlivým výrobkům.

Platí, že při vyšším využití výrobní kapacity fixní náklady klesají. Tento jev je označován jako degrese fixních nákladů.

Do fixních nákladů řadíme například:

- Platy řídicích pracovníků
- Odpisy hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku
- Nájemné
- Poradenské služby
- Úroky
- Daně, aj. (Martinovičová, 2006, s. 76)

3.4.2 Variabilní náklady

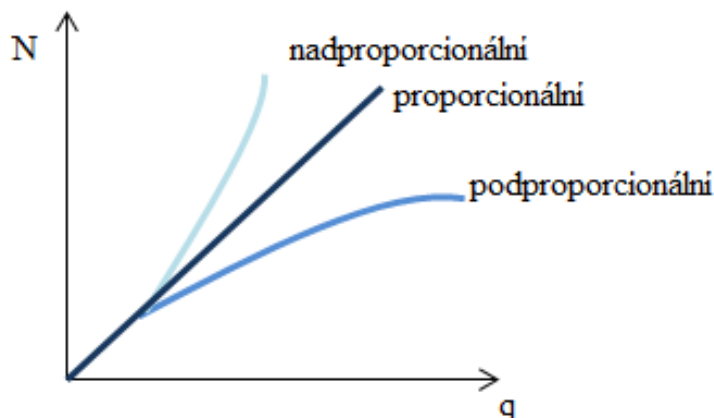
Jsou to náklady proměnlivé, jejichž absolutní výška se mění za určité časové období v závislosti na změnách objemu výroby. Řadíme mezi ně úkolové mzdy výrobních dělníků, spotřeba základního materiálu, technologického paliva a technologické energie apod., které se odvíjí od množství vyrobených produktů. (Papula a Papulová, 2013, s. 104)

Martinovičová (2006, s. 76) uvádí, že zpravidla rozlišujeme tři základní typy variabilních nákladů:

Proporcionální – kdy se celkové variabilní náklady vyvíjí přímo úměrně k podnikovým výkonům. Variabilní náklady na jednotku výkonů zůstávají neměnné. Charakter těchto nákladů má například spotřeba základního materiálu, úkolová mzda výrobních dělníků, atd.

Podproporcionální – celkové variabilní náklady rostou pomaleji, než objem výroby. Náklady na jednotku výkonů při narůstajícím objemu výroby klesají, jsou to například náklady na technologické palivo, pomocný materiál.

Nadproporcionální – naopak tady celkové variabilní náklady rostou rychleji, než objem výkonů. Jednotkové náklady s rostoucím objemem výroby rovněž narůstají a jako příklad zde můžeme uvést příplatky ke mzdám za nadčasové hodiny.



Obrázek 2: Průběh celkových variabilních nákladů (Papula 2013, s. 104)

Rozčlenění nákladů na fixní a variabilní v praxi není jednoduché, neboť ani o jedné z nákladových složek nemůžeme nikdy s jistotou říci, že je absolutně fixní nebo absolutně variabilní. Některé náklady, které se zprvu mohou jevit jako fixní, se při výraznějších změnách objemu výroby mohou měnit, a to zpravidla skokově.

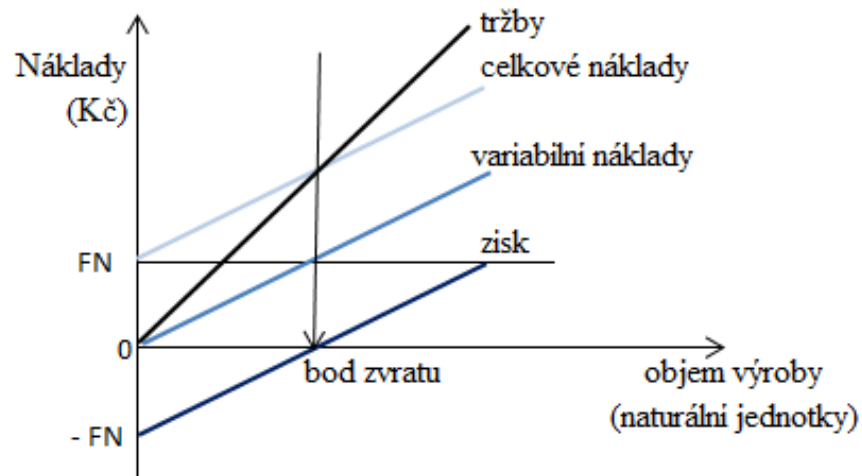
Rozlišení variabilních a fixních nákladů je v podnikové praxi založeno na poznacích a schopnostech zkušených pracovníků, kteří jsou schopni zařadit jednotlivé položky nákladů. Jako pomocný nástroj je možné využít statistické modely. (Papula a Papulová, 2013, s. 105)

Popesko, Škodáková a Jirčíková (2014, s. 30) uvádí i další členění, a to tzv. **smíšené (semivariabilní) náklady**. Tento druh nákladů v sobě obsahuje jak fixní, tak i proměnlivou složku. Ta fixní existuje již od počátku, tedy od nulového bodu objemu výroby a postupně, s rostoucím objemem, se k ní připojují variabilní náklady. Jedná se například o spotřebu energie.

3.4.3 Bod zvratu

Nejvíce se využívá členění nákladů dle vztahu objemu výkonů při řešení rozhodovacích úloh na existující kapacitě. Tyto úlohy řeší především otázku, jaký má objem výkonů vliv na výši nákladů, výnosů a zisku. Aby byl podnik schopen si na takovou otázku odpovědět, je pro něj důležitá analýza bodu zvratu, od níž se odvíjí další závěry a rozhodnutí.

Bod zvratu představuje objem prodaných výkonů, při kterém podnikem dosažené výnosy uhradí jeho vynaložené náklady. K návratnosti fixních nákladů dochází až konkrétním množstvím prodaných výrobků. (Martinovičová, 2006, s. 91)



Obrázek 3: Analýza bodu zvratu (Martinovičová, 2006, s. 92)

4 KALKULACE

Aby podnik dobře fungoval, musí se soustředit na výrobu takových výkonů, které budou mít pro potenciální zákazníky vysokou užitnou hodnotu a cenu odpovídající této hodnotě, kterou bude zákazník ochoten zaplatit. Pro stanovení nákladů, od nichž se pak odvíjí konečná cena výkonu, je používán nástroj kalkulace.

Kalkulací rozumíme „*propočet nákladů, marže, zisku, cenu nebo jiné hodnotové veličiny na výrobek, práci nebo službu, na činnost nebo operaci, kterou je třeba v souvislosti s jejich uskutečněním provést, na podnikovou investiční akci nebo jinak naturálně vyjádřenou jednotku výkonu*“ (Popesko, Škodáková a Jirčíková, 2014, s. 56).

Pro podnik jsou kalkulace důležitým nástrojem jak pro řízení podnikových nákladů, tak pro celkové řízení podniku. Představují tedy stěžejní zdroj informací a jsou důležité například i při stanovování vnitropodnikových cen, kdy jsou podkladem pro jejich stanovení, nebo tvoří výchozí základnu pro rozhodování v rámci cenové politiky. (Hradecký, 2008, s. 175)

4.1 Kalkulační systém

Jedná se o soubor veškerých kalkulací v podniku a vazeb, které mezi sebou tyto kalkulace mají. Kalkulační systém má rovněž za úkol zajistit, aby na sebe jednotlivé kalkulace vzájemně navazovali. (Synek a Kislíngrová, 2015, s. 293)

Jak již bylo řečeno, kalkulační systém v sobě zahrnuje více druhů kalkulací. Celkový počet kalkulací, jež jsou sestavovány v rámci podniku a jsou zahrnuty do kalkulačního systému, je závislý na:

- Druhu podniku
- Velikosti podniku
- Nároku podniku na vypovídací schopnost kalkulací
- Potřebě jejich využití v různých časových horizontech (Hradecký, 2008, s. 182)

Kalkulační systém musí fungovat v různých podmínkách. Kalkulace v něm dělíme na:

- Předběžné – mezi ně dále řadíme kalkulace rozpočtové, plánované a operativní
- Výsledné

Propočtová kalkulace – jedná se o nedostatečně přesný druh kalkulace a používáme ji v případech, kdy nejsou ještě známy žádné normy.

Plánovaná kalkulace – používá se v případě potřeby zjištění výše přímých jednicových nákladů při tvorbě podnikových rozpočtů. Při stanovení plánované kalkulace se podnik musí řídit technicko-hospodářskými normami.

Operativní kalkulace – její pomocí jsou vyjádřeny změny, ke kterým dojde během výrobního procesu

Výsledná kalkulace – Sestavuje se až po skončení výroby a podnik je její pomocí schopen určit skutečně vynaložené náklady na daný výkon. (Kocmanová, 2013, s. 130)

4.2 Předmět kalkulace

Předmětem kalkulace mohou být veškeré dílčí i finální výkony prováděné v podniku. Vzhledem k vzrůstajícím požadavkům na kvalitnější informace o průběhu výroby má podnik v praxi tendenci k rozšíření rozsahu výkonů, na něž je prováděna kalkulace.

Předmět kalkulace je vymezen

- Kalkulační jednicí – je definována jako konkrétní výkon, který je vymezen určitou měrnou jednotkou a druhem, na který je potřeba stanovit nebo zjistit náklady a další hodnotové veličiny.
- Kalkulovaným množstvím – určuje nám počet kalkulačních jednic, u nichž je potřeba zjistit celkové náklady. (Popesko, Škodáková a Jirčíková, 2014, s. 57)

4.3 Forma kalkulace

Každá kalkulace má svoji formu, v níž se prezentuje uživateli. Tato forma je obecně známá jako kalkulační vzorec. Ten se skládá z jednotlivých kalkulačních položek, které jsou v něm utříděny v určité posloupnosti a obsahují peněžní částky související s daným podnikovým výkonem.

4.3.1 Typový kalkulační vzorec

Představuje základní, ale vcelku uspokojivou představu o struktuře kalkulačních položek jednotlivých podnikových výkonů. Může tedy vyhovovat potřebě většiny podniků. V případě řízení nákladů na výkony je v podnicích potřeba doplnění o další položky, a to jak o jednicové, tak režijní náklady. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 178)

Popesko, Škodáková a Jirčíková (2014, s. 65) zmiňují nedostatky typového kalkulačního vzorce:

- Slučuje nákladové položky, které nemají stejný vztah ke kalkulovaným výkonům.
- Jsou v něm sloučeny i nákladové položky bez ohledu na jejich důležitost při řešení některých rozhodovacích úloh.
- Neobsahuje informace o změnách nákladů v závislosti na objemu sortimentu, jelikož se jedná o statické zobrazení vztahu nákladů ke kalkulační jednotce.

4.3.2 Retrogradní kalkulační vzorec

V současné době spousta podniků uplatňuje kromě kalkulací nákladů i kalkulace ceny. Cena výrobku je již předem stanovena trhem a tržním postavením určitého výrobku a stává se tedy prvotním a nejdůležitějším vstupním prvkem kalkulace. Tento typ kalkulačního vzorce se nazývá retrogradní, jelikož vzájemný vztah dosažené ceny, průměrného zisku a reálné kalkulace nákladů je spíše rozdílový. (Popesko, Škodáková a Jirčíková, 2014, s. 67)

4.4 Metody kalkulace

Metodou kalkulace rozumíme postup, jakým se v podniku stanoví předem rozpočtovaná výše nákladů a následně se zjišťuje jejich skutečná výše na daný podnikový výkon.

U přímých nákladů je sledován jejich průběh a na základě toho poté dochází k jejich přiřazení, u nepřímých nákladů už podnik musí znát jak příčinu jejich vynaložení, tak zároveň jimi způsobené následky, podle toho jsou tyto náklady rozděleny. Právě pro rozdělení nepřímých nákladů jsou používány tradiční metody kalkulací, nebo také metoda zvaná Activity Based Costing, tu řadíme mezi metody netradiční. (Drury, 2014, s. 58)

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

1. Kalkulace dělením
 - Prostá kalkulace dělením
 - Kalkulace dělením s ekvivalenčními čísly
2. Přirážková metoda
3. Kalkulace sdružených výkonů
 - Odečítací
 - Rozčítací

4. Rozdílové kalkulace

- Metoda standardních nákladů
- Metoda normová

5. Kalkulace neúplných nákladů

- Kalkulace přímých nákladů
- Kalkulace variabilních nákladů

4.4.1 Prostá metoda dělením

Tato metoda je uplatňována v podnicích, kde se provádí stejnorodá hromadná výroba, jako například výroba elektrické energie. Jedná se o nejjednodušší kalkulační metodu, kdy se celkové náklady podělí celkovými výkony za dané období a vzniknou průměrné (jednotkové) náklady. Základním omezením je zde nutnost, aby daný produkt byl vždy homogenní. (Lang, 2005, s. 86)

4.4.2 Metoda dělením s ekvivalenčními čísly

Využívá se u hromadné výroby produktů, které mají naprosto shodnou technologii výroby nebo jsou alespoň příbuzné a liší se jediným technickým parametrem. V případě této metody se nejdříve zvolí typický představitel výrobku, jemuž je přiřazen ekvivalent nákladů 1. Na zbylé výrobky se určí ekvivalenční čísla dle typického představitele poměrem ke zvolené vlastnosti. Udělá se suma ekvivalentů a podle ní se stanoví náklady na jeden ekvivalent. Jeho vynásobením s ekvivalenčním číslem výrobku získáme konečný náklad na výrobek. (Synek, 2007, s. 104)

4.4.3 Přirážková metoda

Je využívána v podnicích s více druhy různých výrobků. Přímé náklady se přiřazují přímo na kalkulační jednici. Pro nepřímé náklady se použije hodnotově nebo naturálně vyjádřená rozvrhová základna. Nepřímé náklady se k výkonům přiřadí pomocí přirážek, které se vztahují ke zmíněné rozvrhové základně. (Synek, 2007, s. 106)

4.4.4 Kalkulace sdružených výkonů

Používá se ve výrobcích, kdy z jednoho materiálu vzniká několik druhů výrobků. Vzniklé náklady se rozdělují na jednotlivé výrobky jednak odčítací metodou, ta se používá u výroby, kde jeden výrobek je považován za hlavní a ostatní za vedlejší, a jednak rozčítací metodou, kde naopak všechny výrobky považujeme za rovnocenné. (Synek, 2007, s. 107)

4.4.5 Rozdílová metoda

Zaměřuje se především na přímé náklady, jelikož nám vyjadřují vztah k danému výkonu. V případě normové metody jsou stanoveny normy pro spotřebu přímých vstupů na kalkulační jednotici a zjišťuje se rozdíl mezi reálnou a normovou výší nákladů. Metoda standardních nákladů je komplexní metoda pro kontrolu a řízení nákladů. Na rozdíl od normové metody, tato metoda je schopná zahrnout i náklady nepřímé. Základní myšlenka této metody spočívá v tom, že je potřeba zajistit hospodárnost a efektivnost výroby předem, v průběhu výroby lze dosáhnout už pouze omezených úspor. (Hunčová 2007, s. 66-67)

4.4.6 Kalkulace neúplných nákladů

V případě kalkulace úplných nákladů nejsme schopni přesně určit nepřímé náklady na jednotku výkonu, a proto jsou tyto kalkulace ne zcela přesné. Velkou část nepřímých nákladů tvoří náklady fixní a při každé změně produkovaného množství produkce se mění i výše nepřímých nákladů na danou jednotku výkonu. Aby se odstranily tyto nepřesnosti, využívá se právě metoda neúplných nákladů.

Používá se jednak **kalkulace přímých nákladů**, kdy se místo zisku a režijních nákladů zjišťuje hrubé rozpětí, jehož výši zjistíme rozdílem tržní ceny a přímých nákladů. Platí, že čím větší má hrubé rozpětí podíl na ceně produktu, tím dříve dojde k úhradě nepřímých nákladů a je dosažen zisk.

Druhou metodou je **kalkulace variabilních nákladů**, u níž se namísto zisku a režijních nákladů určuje příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku, který je dán rozdílem ceny a variabilních nákladů. (Martinovičová, 2006, s. 72)

4.4.7 Activity Based Costing

Tuto metodu využíváme v případě, že chceme podrobněji analyzovat a hodnotit vývoj nákladů a řídit je z pohledu budoucnosti. Abychom toho byli schopni, je potřeba se zaměřit i na oblast režijních nákladů. Právě metoda ABC se soustředí na přesnou identifikaci nákladů a jejich rozlišení na přímé náklady.

U mnohých položek nákladů, které jsou podle jiných přístupů zařazeny mezi režijní náklady, je metoda ABC schopna je začlenit mezi náklady přímé. Toho lze dosáhnout jejich sledováním podle činností v podniku, které jsou vázány na konkrétní výrobky a služby. (Papula a Papulová, 2013, s. 114)

4.5 Absolutní ukazatele

Využívají se především pro analýzu v oblasti vývojových trendů a procentní rozbor komponent.

- Horizontální analýza – porovnávají se změny položek v jednotlivých výkazech v časové posloupnosti. Probíhá výpočet absolutní výše změn a její procentní vyjádření k výchozímu roku.

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

$$\% \text{ změna} = (\text{Absolutní změna} \times 100) / \text{Ukazatel}_{t-1}$$

- Vertikální analýza – vyjadřuje jednotlivé položky účetních jednotek jako procentní podíl ke zvolené základně položené jako 100%. V případě rozvahy tvoří základu obvykle určená výše aktiv (pasiv) a u výkazu zisku a ztráty velikost celkových výnosů nebo nákladů. (Knápková, Pavelková a Šteker, 2013, s. 67)

SHRNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

Za pomoci informací získaných z několika literárních pramenů je zpracována teoretická část bakalářské práce, zaměřená na problematiku řízení nákladů a jejich optimalizaci ve společnosti. Teoretická část slouží jako výchozí bod pro zpracování části praktické.

Začátek teoretické části se zaměřuje na charakteristiku základních ekonomických pojmů, mezi něž patří například výnosy, náklady, příjmy nebo výdaje. Je zde popsán i hospodářský výsledek, pomocí něhož se určuje, zda je společnost ve ztrátě, nebo dosahuje zisku. Jelikož základním cílem každého podniku je dosažení maximálního zisku, je potřeba, aby celkové výnosy byly vyšší, než celkové náklady.

Další část je podrobněji věnována problematice nákladů, jejich pojetí a členění z různých hledisek. Uvádí, že existuje dvojí pojetí nákladů, a to jednak ve finančním účetnictví, které slouží pro potřeby externích uživatelů, a také v manažerském účetnictví, kde informace slouží spíše interním uživatelům. V této kapitole jsou zmíněny i jednotlivé druhy pojetí nákladů, jimiž jsou finanční pojetí, které je předmětem finančního účetnictví a kde jsou náklady vyjádřeny v pořizovacích cenách. Dále hodnotové pojetí nákladů, patřící do manažerského účetnictví a v němž jsou používány, na rozdíl od finančního pojetí, tržní ceny. Součástí manažerského účetnictví je i poslední zmíněné pojetí nákladů, a to ekonomické.

Pro podnik je důležitá také klasifikace nákladů. Je možné je členit například podle nákladových druhů, pokud ale chceme znát přesný účel jejich vynaložení, je potřeba použít účelové členění nákladů. Velmi používaným je členění nákladů v závislosti na změnách prováděných výkonů. Existují náklady fixní, které jsou nezávislé na změně objemu produkce, a jsou tedy neměnné, a náklady variabilní, jež se při změně objemu produkce mění. Toto členění nákladů se využívá při analýze bodu zvratu, jež je také zmíněná v teoretické části.

Poslední část tvoří kalkulace, které tvoří důležitý nástroj pro řízení nákladů v podniku. Existuje několik kalkulačních vzorců, z nichž nejpoužívanějším je typový kalkulační vzorec. Dále je zmíněno několik metod kalkulací, jak ty běžné, tak netradiční, kterou je například metoda Activity Based Costing.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

5 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

Analyzovaná společnost byla založena v roce 1994. Zpočátku měla pouze 3 zaměstnance a zaměřovala se především na výrobu hokejových riban a ortéz. Postupem času docházelo k rozšiřování výroby a byla přijata řada nových zaměstnanců.

V roce 2002 nastala výrazná změna v oblasti technologie výroby. Společnost začala zhotovovat mimo jiné i hokejové sublimované dresy, jejichž výroba probíhala pomocí nově pořízených sublimačních tiskáren a lisů, což zajistilo velké množství nových zakázek.

V souvislosti s rozšířením výroby se jednatel společnosti rozhodl pro výstavbu zcela nové, a především větší provozovny, jelikož v té původní nebyla možnost dalšího rozvoje. Stavba byla dokončena v roce 2006 a spolu s přestěhováním došlo i k přeměně formy na společnost s ručením omezeným.

Díky novým prostorám získala firma možnost pro rozšíření výroby, a tím si získala i nové odběratele, mezi něž patří Švýcarsko, Německo, Itálie, Francie, Rakousko, Dánsko a Holandsko.

V současné době firma zaměstnává přes 40 zaměstnanců a soustředí se na výrobu hokejových dresů, potahových kalhot, štulpen, riban, teplákových souprav, ale také se zde vyrábí doplňky, jako jsou šály nebo minidresy.

5.1 Charakteristika odvětví

Společnost se zaměřuje na výrobu oděvů a oděvních doplňků. V rámci klasifikace CZ-NACE ji řadíme následovně:

- Sekce C – zpracovatelský průmysl
- Oddíl 14 – výroba oděvů
- Skupina 14.1 – výroba oděvů, kromě kožešinových výrobků

Tabulka 1: Stručná analýza ukazatelů v odvětví CZ NACE 14.1 (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2012	2013	2014
Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	11 572 923	11 621 328	12 305 643
Výkonová spotřeba	7 872 933	7 950 907	8 523 500
Osobní náklady	3 090 688	3 107 930	3 154 774
Účetní přidaná hodnota	4 715 797	5 028 512	4 622 085
Počet zaměstnaných osob	14 619	14 191	13 731
Počet podniků CZ-NACE 14.1	9 452	9 632	10 047

Výroba oděvů patří mezi nejvýznamnější položky zpracovatelského průmyslu. Zahrnuje tři výrobové skupiny, a jak již bylo uvedeno, charakterizovaná společnost patří do skupiny 14.1 – výroba oděvů, kromě kožešinových výrobků.

Obecně je zpracovatelský průmysl, hned po službách, druhým nejvýznamnějším odvětvím národního hospodářství. V roce 2014 zaznamenal ze všech sekcí průmyslu nejrychlejší růst a jeho podíl na hrubé přidané hodnotě v běžných cenách vzrostl meziročně o necelé 2 %. Podíl zpracovatelského průmyslu na celkových tržbách odvětví v tomtéž roce rovněž vzrostl a činil 92,4 %. Zaznamenan byl i vzrůst zaměstnaných osob, a to o necelé 4 %. Naopak ceny výrobců rostou jen mírným tempem, což je zapříčiněno především konkurenčním tlakem.

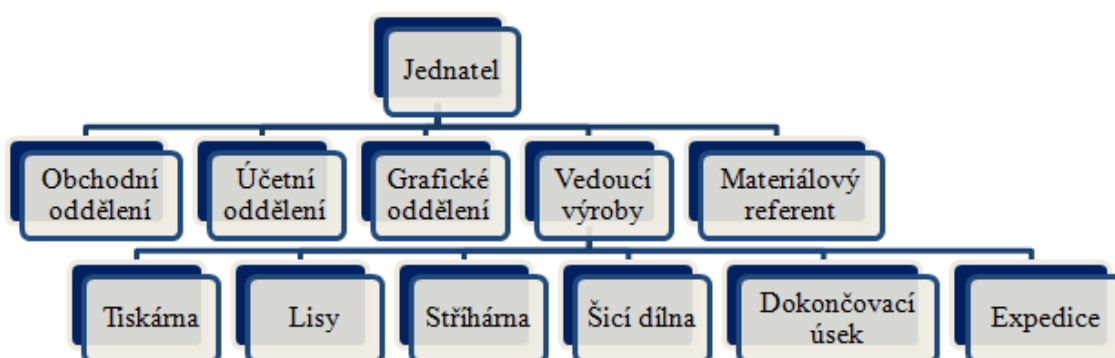
V souvislosti s příznivými výsledky zpracovatelského průmyslu za rok 2014 je očekáván jeho zdravý rozvoj v rámci celé ekonomiky ČR i v dalších letech. Nasvědčuje o tom i zvýšená mezinárodní konkurenceschopnost naší republiky.

Výroba oděvů jako taková patří k méně významným částem zpracovatelského průmyslu, o čemž svědčí například její velmi nízký podíl na celkových tržbách, a to pouhých 0,37 %. Ovšem jak vyplývá z tabulky, rok od roku tržby ve výrobě oděvů rostou. Naopak došlo v roce 2014 k poklesu v oblasti přidané hodnoty a počtu zaměstnaných osob. V obou případech má výroba oděvů rovněž velmi nízký podíl na celkových číslech zpracovatelského průmyslu.

6 ANALÝZA VÝCHOZÍ EKONOMICKÉ SITUACE

Tato část bakalářské práce je zaměřena na analýzu výchozí ekonomické situace ve společnosti, kdy je zde nejprve zpracována SWOT analýza, jejímž prostřednictvím jsou popsány silné a slabé stránky, příležitosti a hrozby, jimž musí společnost na trhu čelit. Dále je zpracována organizační struktura a vývoj počtu zaměstnanců v průběhu sledovaných let. Pro získání lepšího přehledu o ekonomické situaci podniku jsou porovnány hodnoty nákladů s výnosy a výsledkem hospodaření. Je zde využito informací získaných z účetních výkazů za období 2012 – 2014, jelikož účetní uzávěrka za rok 2015 nebyla prozatím zpracována a schválena.

6.1 Organizační struktura



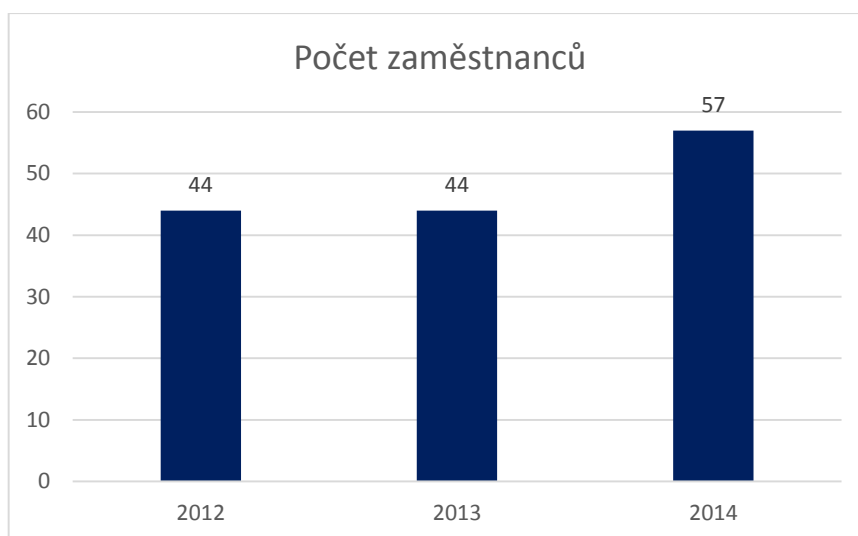
Obrázek 4: Schéma organizační struktury analyzované společnosti (vlastní zpracování)

Obchodní oddělení přijímá prostřednictvím e-mailu nebo telefonu objednávky a na jejich základě dochází k vytvoření výrobní zakázky. Pokud se jedná o nový výrobek, předává se grafickému oddělení, kde se zpracuje grafický náhled, ten se předá zpět obchodnímu oddělení, které tento náhled přepošle zákazníkovi. Po schválení je zakázka předaná na výrobu.

Pokud se jedná o větší zakázku nebo v případě, že si to přeje zákazník, může být vyroben i referenční vzorek. Po jeho odsouhlasení se nakoupí materiál a zahájí se výroba.

6.2 Vývoj počtu zaměstnanců

Z počátku začínala společnost pouze na 3 zaměstnancích, jejich počet však v průběhu let narůstal. Největší nárůst byl zaznamenán v roce 2006, kdy se firma přestěhovala do větších prostor s větší kapacitou pracovních míst a bylo tedy nutné tyto místa zaplnit. V tomto roce ve firmě pracovalo již 40 zaměstnanců.



Obrázek 5: Vývoj počtu zaměstnanců analyzované společnosti (vlastní zpracování)

Při pohledu na graf je patrné, že v průběhu prvních dvou let byl počet zaměstnanců stejný a nedošlo tedy k žádným změnám. Výrazný nárůst zaznamenal rok 2014, kdy se tyto hodnoty navýšily na 57. Důvodem pro přijetí nových pracovních sil bylo především získání nových zakázek a s nimi spojená potřeba rozšíření výroby.

6.3 SWOT analýza

Pomocí SWOT analýzy je možné vytvořit si přehled jednak o silných stránkách společnosti, které jsou pro ni výhodou, a také těch slabých, kterým je potřeba věnovat zvýšenou pozornost a pokusit se je změnit, pokud je to v silách dané společnosti. Rovněž se tato analýza zaměřuje na vytyčení příležitostí a hrozeb plynoucích ze situace na trhu.

Tabulka 2: SWOT analýza (vlastní zpracování)

Silné stránky	Slabé stránky
<ul style="list-style-type: none"> - Vysoká kvalita všech výrobků - Užití sublimačního tisku - Garance dodání do 8 dnů - Dobré vztahy se zákazníky - AA certifikace, Důvěryhodná firma 	<ul style="list-style-type: none"> - Minimální orientace na tuzemský trh - Kalkulační systém společnosti - Neefektivnost při dopravě výrobků
Příležitosti	Hrozby
<ul style="list-style-type: none"> - Možnost získání nových zákazníků - Rozšíření reklamy - Nové technologie 	<ul style="list-style-type: none"> - Konkurence - Platební neschopnost odběratelů - Nedostatek zaměstnanců - Stabilita měny

SILNÉ STRÁNKY

Jednou z hlavních známek této společnosti je zaměření na výrobu co nejkvalitnějšího zboží. Součástí výroby je několik kroků, přičemž každý je pečlivě kontrolován, teprve až po finální kontrole a ujištění, že jde o správně zhotovený výrobek, může dojít k jeho expedici. Postupem času se součástí výroby stal i tzv. sublimační tisk, pomocí něhož jsou zaměstnanci schopni přenést požadovaný potisk nejen na povrch, ale dochází i k hloubkovému obarvení materiálu. Tím je také zajištěna dlouhodobá trvanlivost tisku, často odpovídající celkové životnosti výrobku.

Celková doba výroby, od odsouhlasení grafického návrhu, až po naložení vyrobených produktů do auta a jeho dodání, je maximálně 8 dnů. Na dodržení této časové lhůty je kladen velký důraz, jelikož je jedním z důvodů jejich dobrého vztahu se zákazníky.

V roce 2015 obdržela firma certifikát „Důvěryhodná firma“, a také AA certifikaci, což je mezinárodní ocenění poukazující na prestiž společnosti a její vysokou kvalitu.

SLABÉ STRÁNKY

Od počátku se společnost orientuje převážně na zahraniční trh. V tuzemsku má pouze menší množství jednorázových zakázek. Je však nutno dodat, že se jedná o záměr společnosti, jelikož je v zahraničí mnohem vyšší poptávka po tomto druhu výrobků a také mnohem lepší platební schopnost odběratelů.

Jednou ze slabších stránek společnosti je i její kalkulační systém. Používá se stanovení ceny pomocí 80 % přírážky, což vede k tomu, že řada nákladů na přípravu výroby není zohledněna a dochází tak k podhodnocení, nebo naopak k nadhodnocení zakázkových cen.

Jak již bylo řečeno, dodávka se zbožím jezdí každý týden a to i v případě, kdy je téměř nenaložená. Náklady na dopravu jsou tedy stále stejně vysoké, i v případě poklesu výnosů.

PŘÍLEŽITOSTI

Za dobu své existence získala společnost velké množství stálých zákazníků, a dokonce je hlavním dodavatelem hokejových dresů pro turnaje pořádané ve Švýcarsku. Tím pádem si vytvořila dobré jméno a na základě doporučení získává další zákazníky.

Při rozšíření reklamy by společnost mohla získat rovněž nové zákazníky a to nejen v zahraničí, ale i v tuzemsku.

Zpočátku společnost vyráběla pouze hokejové ribana, postupem času, s užitím nových výrobních technologií, včetně sublimačních tiskáren a lisů, rozšířila výrobu o nové druhy výrobků se zvyšující se kvalitou.

HROZBY

Jednu z největších hrozeb představuje konkurence. Ta se zvyšuje s narůstající poptávkou a při lepší nabídce ceny by mohlo dojít ke ztrátě některých odběratelů.

Rovněž může dojít ke snížení poptávky i z důvodu finanční situace, kdy odběratelé nebudou schopni splatit své závazky a raději přejdou k levnějšímu dodavateli nebo nebudou poptávat vůbec.

Pro společnost je velkou hrozbou i stabilita měny, jelikož se orientuje převážně na zahraniční trh, a tudíž obchoduje v eurech.

6.4 Analýza výsledku hospodaření

V této části jsou porovnány vyprodukované náklady s výnosy společnosti a srovnání výsledků hospodaření v průběhu sledovaných let. V následující tabulce je uveden přehled celkových výnosů a celkových nákladů za období 2012 – 2014.

Tabulka 3: Vývoj výnosů a nákladů (vlastní zpracování)

v tis. Kč	2012	2013	2014
Výnosy	46 826	43 962	52 744
Náklady	41 028	39 239	41 992

Na základě tabulky je vytvořen graf, jenž podává přehlednější zobrazení vývoje celkových nákladů a celkových výnosů analyzované společnosti.



Obrázek 6: Vývoj výnosů a nákladů (vlastní zpracování)

Z uvedeného grafu je zřejmé, že společnost si v průběhu analyzovaných let vedla dobře, výnosy pokaždé přesahovaly náklady a jejich rozdíl se postupně zvyšoval. V roce 2013 došlo ke snížení výnosů, a to především z důvodu poklesu hodnot výkonů, kdy společnost tržila za vlastní výrobky a služby méně, než předešlý rok. Hodnoty se však snížily pouze o 6,12 %, což pro společnost neznamenovalo žádné zásadní změny. Důvodem mohl být menší počet jednorázových zakázek, u stálých odběratelů k žádným změnám nedošlo. K poklesu celkových výnosů přispěla i skutečnost, že v roce 2013 společnost nezaznamenala žádné tržby z prodeje zboží, zatímco v předešlém roce ano. Ve zmiňovaném roce se jednatel společnosti rozhodl prodej zboží z důvodu špatné komunikace s dodavateli přerušit. V roce 2014 však tento prodej znovu obnovil kvůli neustálé poptávce ze strany odběratelů.

Přesto však celkové výnosy stále převyšovaly celkové náklady, jelikož ve stejném roce došlo i k úbytku nákladů, a to v oblasti výkonové spotřeby o 7,5 %. Tento pokles byl zapříčiněn již zmíněným poklesem jednorázových zakázek, spotřebovalo se méně materiálu a energie při výrobě produktů.

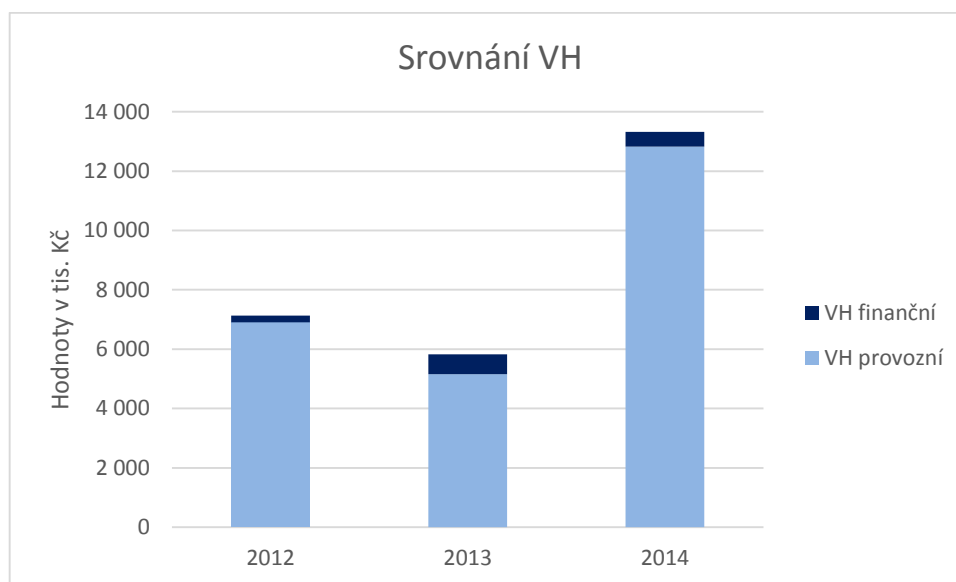
V roce 2014 došlo k výraznějšímu nárůstu v oblasti výnosů, o necelých 17 %, na čemž se nejvíce podílelo zvýšení výkonů společnosti, v tomto případě o 18,5 %. Společnost utržila

za prodej vlastních výrobků a služeb více, než v roce předešlém, k čemuž přispělo zvýšení počtu odběratelů z dalších zahraničních zemí.

Společně s celkovými výnosy a náklady je úzce spjatý výsledek hospodaření. K jeho analýze v průběhu sledovaných let slouží níže vytvořená tabulka, představující vývoj výsledku hospodaření jak provozního, tak finančního. Na základě této tabulky je následně zpracovaný graf.

Tabulka 4: Vývoj VH provozního a finančního (vlastní zpracování)

v tis. Kč	2012	2013	2014
VH provozní	6 903	5 162	12 828
VH finanční	224	661	497



Obrázek 7: Vývoj VH provozního a finančního (vlastní zpracování)

Jak již bylo zjištěno z přechodného grafu, v němž je provedeno srovnání celkových nákladů s celkovými výnosy společnosti za analyzované období, výnosy pokaždé převyšovaly náklady. Z informací uvedených v teoretické části je tedy zřejmé, že výsledky hospodaření budou vždy vyšší, než 0.

Při analýze jednotlivých částí výsledku hospodaření je zřejmé, že největší podíl zaujímá provozní výsledek hospodaření. Společnost každé období vykazovala tržby za vlastní výrobky a služby, které převyšovaly vynaložené náklady na výrobu daných výrobků. V roce 2013 zaznamenala pokles provozního výsledku hospodaření, zhruba o čtvrtinu. Přestože v tomto

období došlo ke snížení provozních nákladů, došlo rovněž ke snížení tržeb, a to jak v oblasti tržeb za prodej zboží, kde byly vykazovány nulové hodnoty, tak v oblasti tržeb za vlastní výrobky, jelikož došlo k mírnému poklesu zájmu ze strany poptávky. V dalším roce naopak došlo k výraznému nárůstu, o téměř 150 %, kdy výrazný podíl měly i tržby za prodané zboží, které tvoří převážně fanouškovské věci, jako jsou tašky, obaly na telefony, polštáře, apod. Tyto předměty si společnost nevyrábí sama, ale odkupuje je od jiného dodavatele a dále prodává svým odběratelům. V tomto roce také získala nové zákazníky, především díky tomu, že společnost začala vyrábět dresy a zbylé hokejové vybavení pro celou Švýcarskou ligu NLA. Nedošlo ani k výraznému zvýšení nákladů, a to i díky tomu, že většina výroby (především pro již zmíněnou ligu) probíhala souběžně, a tak se ušetřilo na nákladech za spotřebu energie i za dopravu.

V případě finančních výsledků hospodaření dosahovala společnost nejvyšších čísel v roce 2013, tedy opačně, jako tomu bylo u provozního výsledku hospodaření. Společnost se nezaměřuje na prodej cenných papírů a podílů, hlavní složku tohoto výsledku hospodaření tvoří ostatní finanční náklady a výnosy. V tomto případě se jedná o kursové ztráty a zisky, a to z aktiv a závazků v cizí měně, jelikož společnost obchoduje v eurech.

7 ANALÝZA NÁKLADŮ

Tato část bakalářské práce je zaměřená na analýzu nákladů. Nejdříve z hlediska druhového třídění nákladů, z něhož je získán přehled o tom, jaké nákladové druhy se ve společnosti vyskytují, podíl jednotlivých položek na celkových nákladech zjištěný za pomoci vertikální analýzy, a také procentní změny nákladových položek v průběhu analyzovaných let zpracované prostřednictvím horizontální analýzy nákladů. Dále je provedena analýza nákladů v závislosti na objemu prováděných výkonů, kdy se náklady vynaložené společností rozdělují podle toho, zda se mění spolu se změnou v objemu výkonů či nikoliv. Toto rozdělení bude využito i v další části práce zaměřené na analýzu bodu zvratu.

7.1 Analýza nákladů dle druhového členění

Prostřednictvím druhového členění je získán přehled o jednotlivých nákladových druzích, které byly společností vynaloženy při hospodářské činnosti na konkrétní účely.

7.1.1 Vertikální analýza

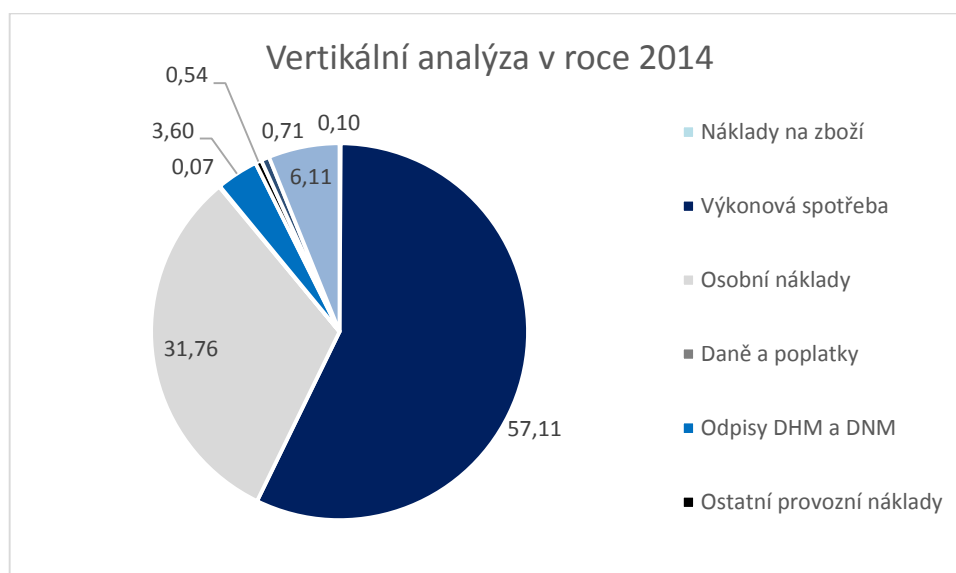
Zpracování vertikální analýzy podává přehled o tom, kolik procent z celkového množství nákladů tvoří jednotlivé nákladové položky.

Tabulka 5: Vertikální analýza nákladů společnosti (vlastní zpracování)

Náklady (v tis. Kč)	2012		2013		2014	
	Kč	%	Kč	%	Kč	%
Náklady na zboží					40	0,10
Výkonová spotřeba	25 585	62,36	23 669	60,32	23 979	57,11
- spotřeba materiálu a energie	18 879	46,02	16 891	43,05	18 639	44,39
- služby	6 706	16,34	6 778	17,27	5 340	12,72
Osobní náklady	11 609	28,29	11 226	28,61	13 336	31,76
Daně a poplatky	8	0,02	10	0,03	31	0,07
Odpisy DHM a DNM	938	2,29	1 221	3,11	1 511	3,60
Ostatní provozní náklady	212	0,52	885	2,26	227	0,54
PROVOZNÍ NÁKLADY	38 352	93,48	37 011	94,33	39 124	93,18
Ostatní finanční náklady	1 332	3,25	1 128	2,88	295	0,71
FINANČNÍ NÁKLADY	1 332	3,25	1 128	2,88	295	0,71
Daň z příjmu za běžnou činnost	1 334	3,27	1 100	2,79	2 573	6,11
NÁKLADY	41 028	100%	39 239	100%	41 992	100%

Z tabulky vyplývá, že ve všech analyzovaných obdobích tvoří největší položku nákladů výkonová spotřeba, jež v sobě zahrnuje spotřebovaný materiál a energii při výrobě výrobků, dále pak služby. Důvodem je především skutečnost, že se jedná o výrobní společnost, a tak je tedy logické, že nejvíce nákladů je vynaloženo právě ve výrobě. Další významnou položku tvoří osobní náklady, což je také způsobeno druhem odvětví, v němž společnost podniká. Nepatrná část provozních nákladů je tvořena odpisy, jejichž podíl na celkových nákladech se ve všech analyzovaných letech pohyboval kolem 3 %. Náklady vynaložené na prodané zboží byly vykazovány až v roce 2014, jelikož až v tomto roce začala společnost prodávat zboží, které původně odkoupila od jiné společnosti. Mezi zboží se řadí různé fanouškovské předměty, jako jsou například polštářky, tašky nebo obaly na telefony. Společnost se na výrobu tohoto druhů zboží sama nezaměřuje, zaznamenala však v průběhu let zvýšenou poptávku i po takovýchto předmětech, a tak se rozhodla pro jejich distribuci.

Podíl finančních nákladů na celkových nákladech v průběhu jednotlivých let klesal. Bylo tomu tak i přesto, že v posledním roce došlo k nárůstu celkových finančních nákladů, ovšem jejich podíl snížily hodnoty daně z běžné činnosti, jejichž podíl na celkových nákladech byl několikanásobně větší, než v předchozích letech.



Obrázek 8: Vertikální analýza nákladů společnosti (vlastní zpracování)

V následující tabulce je porovnání vybraných nákladových položek, jež mají nejvyšší podíl na celkových nákladech společnosti, s hodnotami odvětví zpracovatelského průmyslu, do jehož oddílu výroby oděvů společnost zapadá.

Tabulka 6: Srovnání vybraných položek vertikální analýzy nákladů společnosti s odvětvím
(vlastní zpracování)

v tis. Kč	Odvětví			Analyzovaná společnost		
	2012	2013	2014	2012	2013	2014
Náklady na zboží	15,07	13,99	16,07			0,10
Výkonová spotřeba	60,47	61,17	60,78	66,41	65,76	60,06
Osobní náklady	23,73	23,91	22,49	30,13	31,19	33,40
Daň	0,73	0,93	0,66	3,46	3,05	6,44
Náklady celkem	100	100	100	100	100	100

Z porovnání vertikální analýzy vybraných nákladových položek společnosti a odvětví vyplývá, že výsledky jsou velmi podobné, až na podíl nákladů vynaložených na prodej zboží. Jak již bylo řečeno, společnost se začala zaměřovat na prodej zboží až v posledním analyzovaném roce. V oblasti výkonové spotřeby a osobních nákladů společnost dosahovala velmi podobných výsledků, jako je průměr v odvětví, pouze osobní náklady představovaly vyšší podíl na nákladech celkových.

7.1.2 Horizontální analýza

Za účelem porovnání jednotlivých období, zda v jejich průběhu došlo k poklesu či nárůstu nákladových položek oproti období předešlému, je níže zpracována horizontální analýza nákladů.

Tabulka 7: Horizontální analýza nákladů společnosti (vlastní zpracování)

Náklady (v tis. Kč)	2012		2013		2014	
	Kč	11/12	Kč	12/13	Kč	13/14
Náklady na zboží					40	
Výkonová spotřeba	25 585	9,64	23 669	-7,49	23 979	1,31
spotřeba materiálu a energie	18 879	10,68	16 891	-10,53	18 639	10,35
Služby	6 706	6,84	6 778	1,07	5 340	-21,22
Osobní náklady	11 609	1,88	11 226	-3,30	13 336	18,80
Daně a poplatky	8	700	10	25,00	31	210,00
Odpisy DHM a DNM	938	54,53	1 221	30,17	1 511	23,75
Ostatní provozní náklady	212	76,67	885	317,45	227	-74,35
PROVOZNÍ NÁKLADY	38 352	8,16	37 011	-3,50	39 124	5,71
Ostatní finanční náklady	1 332	-45,25	1 128	-15,32	295	-73,85
FINANČNÍ NÁKLADY	1 332	-45,25	1 128	-15,32	295	-73,85
Daň z příjmu za běžnou činnost	1 334	-1,19	1 100	-17,54	2 573	133,91
NÁKLADY	41 028	4,55	39 239	-4,36	41 992	7,02

Z tabulky vyplývá, že k výraznějším změnám došlo například v roce 2013, kdy se podařilo snížit o 10,5 % náklady vynaložené na spotřebu materiálu a energie při výrobě. Příčinou byl mírný pokles poptávky v tomto roce, kdy nešlo o zásadní změny, společnost pouze zaznamenala menší množství jednorázových zakázek oproti ostatním obdobím. V souvislosti s touto skutečností došlo i k poklesu osobních nákladů, o více než 3 %.

V průběhu sledovaných období došlo rovněž k výraznému poklesu hodnot finančních nákladů, v posledním dokonce o téměř 74 %.

Tabulka 8: Srovnání vybraných položek horizontální analýzy nákladů společnosti s odvětvím (vlastní zpracování)

v tis. Kč	Odvětví			Společnost		
	11/12	12/13	13/14	11/12	12/13	13/14
Náklady na zboží	1,95	-7,27	23,81			
Výkonová spotřeba	1,36	0,99	7,21	9,64	-7,49	1,31
Osobní náklady	-3,73	0,56	1,51	1,88	-3,30	18,80
Daň	-12,66	27,49	-23,60	-1,19	-17,54	133,91
Náklady celkem	0,07	-0,17	7,88	6,79	-6,58	10,93

Je provedeno také porovnání prostřednictvím horizontální analýzy, kdy je pro vybrané položky nákladů zpracována i horizontální analýza celého odvětví. Z tabulky je zřejmé, že v oblasti výkonové spotřeby si společnost vedla v roce 2013 a 2014 lépe, jelikož se jí na rozdíl od odvětví podařilo tuto položku nákladů nejprve snížit, a poté pouze mírně zvýšit. Ovšem v případě osobních nákladů zaznamenala společnost nárůst oproti průměru v odvětví, o více než 17 %. V tomto roce došlo k nárůstu výroby, a tak ke zvýšení potřeby výrobních pracovníků, což vedlo k následnému vzrůstu mezd.

V následujících podkapitolách jsou podrobněji rozebrány nejdůležitější položky nákladů.

Výkonová spotřeba

Vzhledem k výrobní povaze společnosti představuje výkonová spotřeba největší položku nákladů. Je spojena s produkcí podniku a v průběhu let zaznamenala mírný pokles a následný vzestup. Produkce podniku je především závislá na stálých zákaznících a rovněž větších nárazových zakázkách, z nichž významnou byla například v roce 2014 zakázka získaná v podobě šití dresů na hokejovém turnaji ve Švýcarsku. Jelikož je společnost schopna využít veškeré výrobní kapacity, její náklady v jednotlivých letech rostou i klesají přímo úměrně tržbám.

Spotřeba materiálu a energie

Tato nákladová složka je z větší části závislá na stupni prodeje společnosti, z čehož vyplývá, že při snížení poptávky ze strany odběratelů, a tedy nižší výrobě, dojde i ke snížení spotřeby materiálu a energie. K největšímu poklesu došlo v roce 2013, kdy oproti předešlému roku tato položka klesla o 10,53 %. V následujícím roce došlo naopak k nárůstu, jelikož došlo k zvýšení produkce. Zajímavostí je, že nárůst se pohyboval ve stejných procentech, jako pokles v předešlém roce.

Služby

Do této složky se řadí externí náklady společnosti. Jsou to především náklady na dopravu, které představují pro společnost velkou část, jelikož se jedná o dopravu do zahraničí. Dále se jedná o náklady spojené například s právní pomocí, propagací apod. V průběhu jednotlivých let se tyto náklady nijak výrazně neliší, což je zapříčiněno tím, že se nejedná o náklady přímo související s výrobou. Pouze v roce 2014 došlo k poklesu o 21,22 %, kdy se snížily náklady spojené s propagací. Pro společnost je dobré držet přiměřenou výši nákladů na služby, aby nedocházelo ke zbytečnému zvyšování, kterému se dá předejít.

Osobní náklady

Faktorem, jenž tvoří osobní náklady a určuje, zda dochází k jejich přírůstkům či úbytkům, je počet zaměstnanců. S jeho zvyšujícím se počtem přirozeně rostou i osobní náklady dané společností. Analyzovaná společnost spadala až do roku 2013, v závislosti na členění podle počtu zaměstnanců, do kategorie malých podniků. V roce 2014 počet zaměstnanců přesáhl hodnotu 50, a tak se společnost zařadila do kategorie středních podniků.

Společnost začínala pouze na 3 zaměstnancích, jejichž počet však v průběhu let postupně narůstal. V roce 2006, kdy došlo k přestěhování společnosti do nových prostor, zde pracovalo 40 zaměstnanců. Až do roku 2012 neproběhly žádné výraznější změny, některé zaměstnankyně odešly na mateřskou dovolenou, místo nich byly přijaty jiné. Tento stav přetrvával i v roce 2013. K dalším velmi výrazným změnám došlo v posledním analyzovaném roce, kdy ve firmě přibýlo 13 zaměstnanců. Důvodem byla potřeba rozšíření a zrychlení výroby, proto ve výrobní dílně přibýlo několik nových šicích strojů a k nim tedy nové zaměstnankyně, stejně tak se jednatel společnosti rozhodl více rozdělit pracovní povinnosti – tedy že každý zaměstnanec bude provádět jeden pracovní úkon a ne více (díky tomu přibýlo více pracovních pozic například u sublimačních tiskáren nebo u sušáren, kde většinou práci prováděly švadleny).

Odpisy DHM a DNM

Obecně odpisy snižují hodnotu majetku společnosti. Nejedná se však o skutečný výdaj, účtuje se pouze o úbytku majetku s jeho užíváním. V případě analyzované hodnoty odpisů každým rokem narůstaly, ovšem procento nárůstu se vždy o něco snížilo. Zatímco v roce 2013 narostly o 30 %, v dalším roce už to bylo o necelých 24 %. Tyto nárůsty jsou spojeny i s neustálým zvyšováním položky dlouhodobého majetku společnosti, kdy došlo, jak již bylo řečeno, například k přikoupení více šicích strojů, rovněž se koupil další stroj na sušení, pro případ poruchy toho prvního, nebo pro potřebu větších zakázek.

7.2 Členění nákladů ve vztahu k objemu výroby

V předchozí kapitole je u druhového členění nákladů zpracována vertikální a horizontální analýza nákladů, která ukazuje, že nejvyšší podíl na nákladech mají hodnoty položek provozních nákladů. Rovněž je zde zahrnuto zhodnocení nejvýraznějších nákladových položek. Níže je provedena analýza nákladů z interního hlediska, konkrétně prostřednictvím členění nákladů ve vztahu ke změnám v produkci ve firmě. Náklady se v tomto případě dělí do dvou skupin, jednak náklady fixní, dále variabilní. Pro jejich rozdělení je použito klasifikační analýzy, kdy jsou náklady rozděleny podle toho, zda se mění nebo nemění se změnou objemu produkce. Vzhledem k tomu, že některé nákladové položky mohou mít povahu obou těchto skupin, je zde využito procentuálního rozdělení. Jedná se o spotřebu materiálu a energie, služby a osobní náklady, kdy jsou tyto položky rozděleny v poměru 90 % ku 10 %. Podrobněji se tomuto rozdělení budu věnovat níže u každé z nákladových položek zvlášť.

Rozčlenění nákladů na fixní a variabilní je použito i v další části této práce, kde je zpracována analýza bodu zvratu. Vzhledem k tomu, že se jedná o výrobní podnik, pro výpočet bodu zvratu jsou tedy použity provozní náklady. Finanční náklady by mohly pouze zkreslit výpočty, jelikož finanční činnost není předmětem analyzované společnosti.

Pro přehled o výši jednotlivých položek fixních a variabilních nákladů a jejich celkové hodnotě slouží následující tabulka:

Tabulka 9: Rozčlenění nákladů na fixní a variabilní položky (vlastní zpracování)

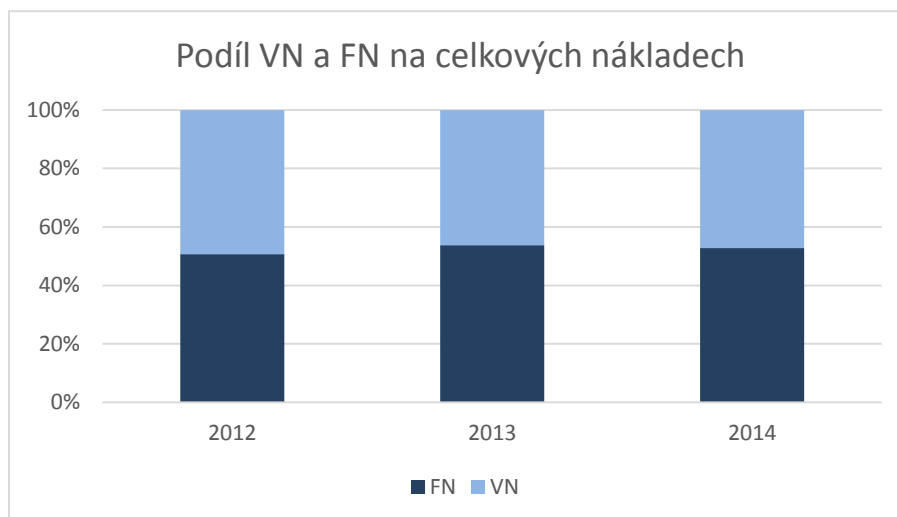
v tis. Kč	2012	2013	2014
FIXNÍ NÁKLADY			
Spotřeba materiálu a energie	1 888	1 689	1 864
Služby	5 365	5 422	4 272
Osobní náklady	11 029	10 665	12 669
Daně a poplatky	8	10	31
Odpisy DHM a DNM	938	1 221	1 511
Ostatní provozní náklady	212	885	227
Fixní náklady celkem	19 440	19 892	20 574
VARIABILNÍ NÁKLADY			
Náklady na prodané zboží			40
Spotřeba materiálu a energie	16 991	15 202	16 775
Služby	1 341	1 356	1 068
Osobní náklady	580	561	667
Variabilní náklady celkem	18 912	17 119	18 550

Představu o tom, jaký podíl mají variabilní a fixní náklady na nákladech celkových, demonstruje následující tabulka, v níž je zpracována analýza procentního složení nákladů.

Tabulka 10: Podíl fixních a variabilních nákladů na nákladech celkových (vlastní zpracování)

v tis. Kč	2012		2013		2014	
	CZK	%	CZK	%	CZK	%
FN	19 440	50,69	19 892	53,75	20 754	52,81
VN	18 912	49,31	17 119	46,25	18 550	47,19
celkové	38 352	100	37 011	100	39 304	100

Z tabulky je zřejmé, že mezi podílem fixních a variabilních nákladů je jen minimální rozdíl. Výrazný podíl fixních nákladů ve společnosti značí i výraznou provozní páku. Je zde tedy předpoklad, že při rostoucím objemu výroby budou celkové náklady růst pomaleji. Nejvyšší podíl fixních nákladů byl zaznamenán v roce 2013, což bylo způsobeno především zvýšenou hodnotou odpisů a ostatních provozních nákladů. V roce 2014 došlo naopak k poklesu podílu fixních nákladů. Jejich celková hodnota byla vyšší, ale došlo i ke zvýšení variabilních nákladů, kterých bylo v tomto roce více.



Obrázek 9: Podíl fixních a variabilních nákladů na nákladech celkových (vlastní zpracování)

7.2.1 Fixní náklady

Fixní náklady se v závislosti na změnách v objemu produkce nemění. Je potřeba je vynaložit i v případě nulového objemu výroby. Ve společnosti tvoří v průběhu všech analyzovaných let vždy přes 50 % z celkových nákladů.

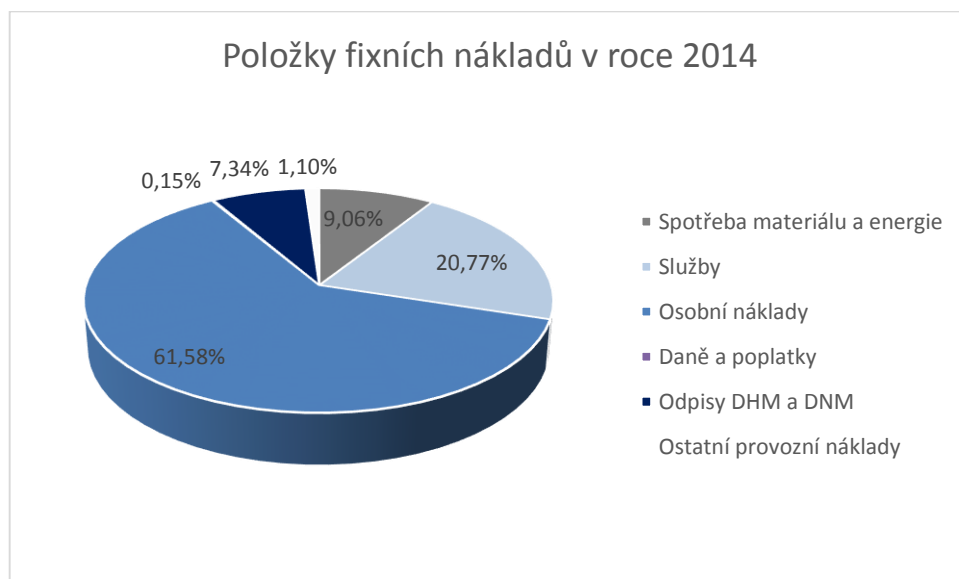
Tabulka 11: Vertikální analýza fixních nákladů (vlastní zpracování)

Fixní náklady	2012		2013		2014	
	Kč	%	Kč	%	Kč	%
Spotřeba materiálu a energie	1 888	9,71	1 689	8,49	1 864	9,06
Služby	5 365	27,60	5 422	27,26	4 272	20,77
Osobní náklady	11 029	56,73	10 665	53,61	12 669	61,58
Daně a poplatky	8	0,04	10	0,05	31	0,15
Odpisy DHM a DNM	938	4,83	1 221	6,14	1 511	7,34
Ostatní provozní náklady	212	1,09	885	4,45	227	1,10
Celkem	19 440	100	19 892	100	20 574	100

- Spotřeba materiálu a energie tvoří jednu z výraznějších položek fixních nákladů. Jedná se především o spotřebu energie v nevýrobních částech podniku, tedy například v kancelářích, nákup drobného zboží pro potřeby v administrativě apod. U těchto nákladů nevzniká přímá souvislost s výrobní aktivitou a jejich výše se neodvíjí od změn v objemu prováděných výkonů. Vzhledem ke skutečnosti, že se jedná

o výrobní podnik, má tato položka daleko větší zastoupení v nákladech variabilních. Z celkové hodnoty spotřeby materiálu je zde zahrnuto již zmíněných 10 %.

- Služby zaujímají druhý nejvyšší podíl na fixních nákladech. Zde se jedná především o náklady spojené s propagací, se školením zaměstnanců nebo telekomunikační náklady. Služby mají v této společnosti vyšší fixní část, tvoří zde z celkové hodnoty 90 %. Je důležité dodat, že v případě služeb je vhodné tuto položku, pokud je to v silách společnosti, snižovat. Je tedy dobré přehodnotit, zda všechny náklady vynaložené v rámci služeb jsou opravdu potřebné a popřípadě je zredukovat.
- Osobní náklady tvoří nejvyšší podíl na fixních nákladech. Společnost vyplácí zaměstnancům časové mzdy, a tak se tyto osobní náklady nemění ani při snížené, či zvýšené produkci. Je tedy zřejmé, že fixní složka osobních nákladů tvoří převážnou většinu, tedy určených 90 %.
- Daně a poplatky představují jen minimální podíl. Jedná se především o daň silniční a ostatní daně a poplatky.
- Odpisy DHM a DNM jsou typickým zástupcem fixních nákladů, ve společnosti jsou využívány ke snížení hodnoty majetku.
- Ostatní provozní náklady, jejichž hodnoty nejsou nijak vysoké, řadíme mezi ně především fixní pojištění, odpisy pohledávek nebo smluvní pokuty.



Obrázek 10: Vertikální analýza fixních nákladů (vlastní zpracování)

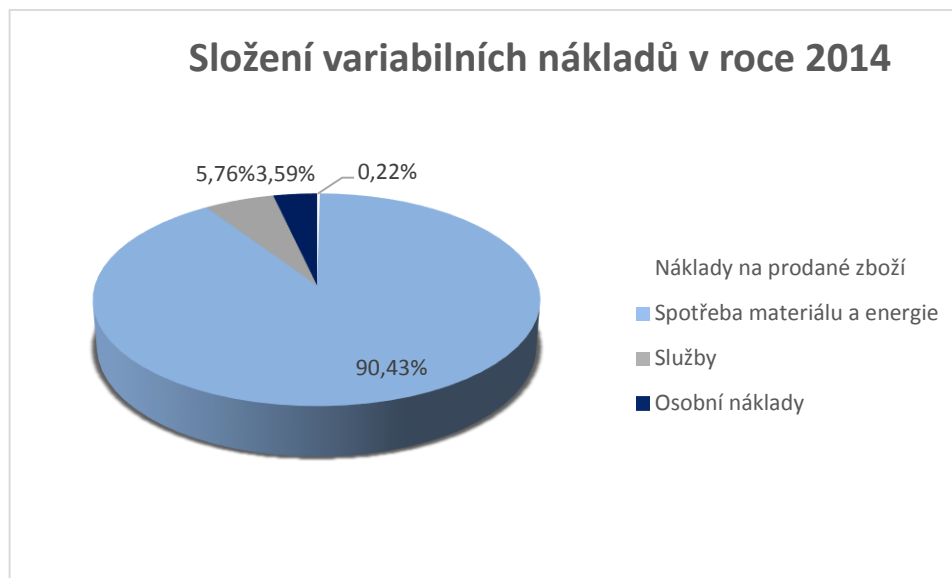
7.2.2 Variabilní náklady

Jsou to ty náklady, které se mění v závislosti na změnu objemu produkce. V průběhu analyzovaných let představovaly vždy menší, než 50 % podíl na celkových nákladech.

Tabulka 12: Vertikální analýza variabilních nákladů (vlastní zpracování)

Variabilní náklady	2012		2013		2014	
	Kč	%	Kč	%	Kč	%
Náklady na prodané zboží					40	0,22
Spotřeba materiálu a energie	16 991	89,84	15 202	88,80	16 775	90,43
Služby	1 341	7,09	1 356	7,92	1 068	5,76
Osobní náklady	580	3,07	561	3,28	667	3,59
Celkem	18 912	100	17 119	100	18 550	100

- Náklady na prodané zboží – tato nákladová položka je přímo úměrná množství prodaného zboží. Ovšem pokud se za účetní období žádné zboží neprodá, jako tomu bylo i v případě mnou analyzované společnosti, náklady na prodané zboží neporostou.
- Spotřeba materiálu a energie – jedná se o položky, jež přímo souvisí s výrobou. Při poklesu podnikových zakázek dochází k poklesu množství spotřebovaného materiálu a energie. Jak již bylo řečeno, vzhledem ke skutečnosti, že se jedná o výrobní podnik, je variabilní složka spotřeby materiálu a energie daleko vyšší, zaujímá tedy 90 % z celkové hodnoty této nákladové položky.
- Služby – v případě variabilních nákladů tvoří služby jen nepatrnou část, tedy zbylých 10 %, kdy se jedná například o opravy výrobních strojů, a ty jsou závislé na objemu produkce v podniku.
- Osobní náklady – jedná se především o odměny zaměstnanců, jejichž výše se odvíjí od pracovního výkonu a v jednotlivých obdobích se tedy mění. Rovněž tvoří zbylou, menší část celkové hodnoty osobních nákladů.



Obrázek 11: Vertikální analýza variabilních nákladů (vlastní zpracování)

7.3 Analýza bodu zvratu

Po stanovení fixních a variabilních nákladů společnosti je nyní zpracována analýza bodu zvratu pro analyzovanou společnost. Jak již bylo řečeno v teoretické části, bod zvratu nastává v okamžiku, kdy tržby, které společnost získala za vyrobené výrobky, dosahují stejné výše, jako celkové náklady, ale zisk firmy je nulový.

Vzhledem ke skutečnosti, že společnost nevyrábí jeden druh výrobku, za pomoci něhož by se mohl stanovit bod zvratu k jednotce množství, určíme prostřednictvím bodu zvratu finanční objem výkonů. Takový bod zvratu se stanoví pro celou analyzovanou společnost. Pro výpočet použijeme tzv. haléřový ukazatel nákladovosti (h), jenž se vypočítá jako podíl celkových variabilních nákladů k tržbám. Výsledkem je ukazatel podílu variabilních nákladů na jednotku produkce.

Pro analýzu bodu zvratu jsou použity, jako doposud v celé práci, informace z období 2012 – 2014.

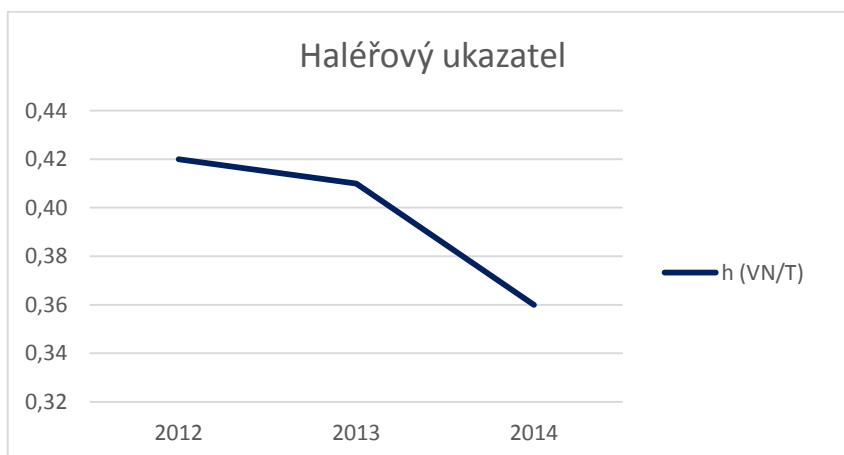
Tabulka 13: Výpočet bodu zvratu (vlastní zpracování)

	v tis. Kč	2012	2013	2014
T	tržby	45 255	42 081	51 706
h (VN/T)	haléřový ukazatel	0,42	0,41	0,36
BZ [FN/(1-h)]	bod zvratu v tis. Kč	33 396	33 534	32 085
Ú	krycí příspěvek v tis. Kč	26 343	24 962	33 156

Z výsledků provedené analýzy bodu zvratu je vidět, že v průběhu let 2012, 2013 nedošlo k žádným výrazným změnám, až v roce 2014 se snížil haléřový ukazatel, což bylo zapříčiněno zvýšením celkových tržeb v tomto roce. Variabilní náklady se v tomto roce zvýšily, avšak kromě tržeb za vlastní výrobky a služby přibyly i tržby za prodané zboží, kdy se jednatel společnosti rozhodl prodávat i různé doplňkové výrobky, které společnost nevyrobí, ale odkupuje je od odběratelů a pak dále prodává. Tyto skutečnosti měly tedy, spolu s nárůstem fixních nákladů, vliv na snížení bodu zvratu na hodnotu 32 085 tis. Kč z původních 33 396 tis. Kč v roce 2012. Ovšem vzhledem k neustálým poklesům zakázek je takovéto snižování hodnoty bodu zvratu důležité.

Z tabulky je zřejmé, že ve všech letech bylo bodu zvratu dosaženo, v roce 2014 tržby přesáhly bod zvratu o téměř 38 %. V tomto roce tedy z hlediska bodu zvratu dosáhla analyzovaná společnost nejlepších výsledků. Dále z tabulky můžeme vyčíst i položku zvanou krycí příspěvek, jenž je tvořen rozdílem tržeb a variabilních nákladů. Jak vyplývá z názvu, tento příspěvek z části kryje fixní náklady, proto platí, že čím je vyšší, tím je to pro společnost lepší. I toto kritérium společnost především v posledním roce splnila, hodnoty zde nabývají 33 156 tis. Kč. Pouze v roce 2013 došlo k poklesu krycího příspěvku, kdy se zde projevuje již zmíněný pokles tržeb, na nějž měl vliv i fakt, že v tomto roce společnost nezaznamenala žádné tržby za prodané zboží.

Poslední sledovanou položkou v tabulce je tzv. haléřový ukazatel, který představuje vývoj nákladovosti společnosti. Tento ukazatel se získá poměrem variabilních nákladů a tržeb. V průběhu let postupně klesal, v roce 2014, ovšem nejedná se o žádnou radikální změnu. Pro společnost je ale toto snižování výhodnější, neboť v případě zvýšení haléřového ukazatele by došlo ke zvyšování podílu variabilních nákladů na 1 Kč výroby.



Obrázek 12: Haléřový ukazatel společnosti (vlastní zpracování)

7.4 Metoda rozvrhování nákladů

V předchozích kapitolách je zpracována analýza nákladů za pomoci druhového třídění. Na ni navazuje analýza nákladů ve vztahu k objemu výroby, za jejíž pomoci je vypočítán bod zvratu pro jednotlivá analyzovaná období. Nyní je práce zaměřena na metody rozvržení nákladů užívané v analyzované společnosti.

Společnost v průběhu celého období 2012 – 2014 používá přírážkovou metodu. Dochází pouze k rozlišení přímého materiálu, pro něhož je přesně stanovená cena, ať už za kus, kilogram či sadu. K těmto materiálovým nákladům na jeden výrobek je poté přičtena přírážka ve výši 80 %, v níž je zahrnuta energie, práce, zisk apod. Materiálové náklady obsahují např. náklady na spotřebovanou látku, sublimační fólii, nebo i drobný materiál jako jsou nitě a etikety. Pokud je požadavek nadstandardních vzorů, připočítá se i příplatek a poté je stanovena konečná cena výrobku.

Tento kalkulační systém se ve společnosti používá již od počátku jejího podnikání, pouze se mění výše přírážky k materiálovým nákladům. Již zmíněné stanovení nákladů a cenotvorbu má na starosti obchodní oddělení spolu s vedoucí výroby a ceník se obnovuje pravidelně každé tři měsíce.

V následující tabulce je představen souhrn běžně evidovaných materiálových nákladů pro výrobu standardního hokejového dresu.

Tabulka 14: Kalkulace materiálu na standardní hokejový dres (vlastní zpracování)

Materiál	Jednotka	Cena	Spotřeba / ks	Celkem
RI - 100	kg	182,00 Kč	0,5	91,00 Kč
Sublimační	kg	450,00 Kč	0,5	225,00 Kč
Nitě	sada	1,50 Kč	5	7,50 Kč
Etikety	ks	1,50 Kč	16	24,00 Kč
Sáček	ks	1,50 Kč	1	1,00 Kč
Celkem				348,50 Kč

K ceně materiálu 348,5 Kč, potřebného pro výrobu standardního hokejového dresu, přičte 80 % přírážku, jež v tomto případě činí 278,8 Kč. Tato cena je stejná bez ohledu na velikost výrobku. Konečná cena tohoto dresu tedy vychází na 627,3 Kč. Pro zahraniční odběratele se cena stanoví v měně daného zákazníka na základě kurzu v době, kdy se tvoří ceník.

Ačkoliv je prostřednictvím tohoto systému stanovení konečné ceny výrobku velmi snadné, přináší s sebou řadu nevýhod. Příliš velkým zjednodušením dochází k podhodnocení či nadhodnocení konečných cen zakázek, řada nákladů spojená s přípravou výroby není vůbec zohledněna. Evidence nákladů je příliš jednoduchá pro poskytnutí informací potřebných ke zpracování kvalitní ekonomické analýzy.

8 ZÁVĚREČNÉ SHRNUÍ, NÁVRHY A DOPORUČENÍ

Analyzovaná společnost prošla od svého založení v roce 1994 řadou změn, mezi nejvýraznější patřilo především její přestěhování do větších prostor, které si společnost postavila na vlastní náklady, nemusela tedy již dále platit náklady spojené s nájmem. V průběhu let se také rozšiřovala výroba, z počátečních hokejových riban společnost přešla k hokejovým dresům, jak pro hráče, tak pro rozhodčí. Rovněž vyrábí štulpny, hokejové kalhoty, apod. I pomocí pečlivé práce zaměstnaných švadlen si společnost udělala v zemích, jako jsou Švýcarsko, Německo nebo například Rakousko velmi dobré jméno a se spokojenými zákazníky se neustále zvyšovala poptávka a odběratelů přibývalo.

Z provedené analýzy nákladů vyplynulo, že největší podíl na celkových nákladech zaujímá výkonová spotřeba, a to především spotřeba materiálu a energie, jejíž výše se v průměru pohybovala okolo 45 %. Hodnoty těchto položek nejdříve klesly, nicméně v posledním roce se zvýšily na 18 639 tis. Kč, přesto je však nutno podotknout, že jejich podíl na nákladech se neustále snižoval. V roce 2014 k tomu přispěla skutečnost, že kromě nákladů vynaložených na spotřebu materiálu a energie při výrobě výrobků společnost zaznamenala i náklady za prodané zboží. Již v dřívějších letech se společnost věnovala prodeji zboží, tedy produktů, které sama nevyrobila, mezi něž patří především řada fanouškovských předmětů, avšak jednatel společnosti se v roce 2013 rozhodl s tímto prodejem přestat. Kvůli neustálému zájmu o tento druh zboží prodej v roce 2014 znovu obnovil.

Další významnou položku nákladů tvoří ve společnosti osobní náklady, jejichž charakter je jak fixní, tak variabilní. Variabilní část osobních nákladů slouží především ke zvýšení motivace zaměstnanců, jelikož jejich výše závisí na zisku společnosti. Fixní část tvoří valnou většinu celkových osobních nákladů, neboť společnost vyplácí zaměstnancům časovou mzdu. Zaměstnanec dostane tedy zapláceno za odpracovanou dobu vždy stejnou mzdu, bez ohledu na provedený výkon. Zde by bylo dobré, z důvodů optimalizace mzdových nákladů, především u výrobních pracovníků tuto fixní část zkrátit a nově rozvrhnout odměny tak, aby se jejich výše alespoň částečně odvíjela od vykonané práce. Zaměstnancům by se tedy mzda nesnížila, rozdíl by byl vyrovnán zmiňovanými odměnami, ovšem jen za předpokladu splnění zadaných úkolů. Vzhledem k neustálému růstu počtu zaměstnanců, který započal v roce 2014, kdy ve společnosti přibýlo 13 nových pracovních sil, by toto opatření mohlo popřípadě vést i ke snížení nákladů.

Poslední významnější položku tvoří druhá část výkonové spotřeby, tedy služby. Společnost tuto položku již dříve snížila o náklady spojené s nájmem, jelikož se jednatel rozhodl postavit vlastní objekt, který je větší, než původní budova, v níž společnost sídlila, a je zde tedy možnost pro rozšíření výroby. V roce 2014 tato položka klesla o zhruba 21 % oproti předchozímu roku, což bylo zapříčiněno především snížením nákladů v oblasti propagace. Problémovou částí služeb je především doprava, kdy dodávka s vyrobenými produkty jezdí pravidelně každý čtvrtek, bez ohledu na velikost nákladu. Náklady na dopravu naplněné dodávky jsou tedy stejné jako v případě, že by auto jelo jen s jednou krabicí. Pro optimalizaci nákladů na dopravu by bylo dobré více se zaměřit na tyto náklady, například prostřednictvím jejich rozúčtování mezi jednotlivé odběratele. Problémem však je, že společnost pro kalkulaci výsledných cen zakázek přičítá k materiálovým nákladům na jeden výrobek 80 % přírůžku. Nezhledňuje tím mnoho dalších faktorů, a dochází tedy k nadhodnocení nebo i podhodnocení konečných cen na jednotlivé zakázky.

Při zaměření na výsledek hospodaření je zřejmé, že analyzovaná společnost byla ve všech sledovaných obdobích zisková a výsledek hospodaření se v posledním analyzovaném roce zvýšil dokonce o více než 100 % oproti roku 2013. Přestože se náklady společnosti zvyšovaly, rostly i tržby za prodej vlastních výrobků a služeb, což bylo především díky skutečnosti, že v roce 2014 přibýlo společnosti více zakázek, které společnost získala i například díky šití dresů pro turnaj ve Švýcarsku.

Další část bakalářské práce je věnována rozdělení nákladů na fixní a variabilní složky. U fixních nákladů zaujímají nejvyšší podíl, jak již bylo zmíněno, osobní náklady, jejichž podíl na celkových nákladech se v roce 2014 zvýšil na téměř 62 %. Naopak se podařilo snižovat podíl služeb, které tvoří rovněž výraznou položku fixních nákladů, kdy se jejich hodnota snížila o 1 150 tis. Kč, což je pro společnost dobrou zprávou – daří se jí vyčlenit náklady, které nepotřebuje a tím snížit hodnotu celkových nákladů. Součástí fixních nákladů jsou i odpisy, které jsou jejich typickým zástupcem. Jejich podíl je sice velmi nízký, avšak v průběhu let se neustále zvyšoval, bylo by vhodné, z hlediska optimalizace nákladů, zaměřit se i na tuhle položku, kdy by společnost mohla například odprodávat nepotřebný majetek, jako jsou již nepoužívané stroje. V případě variabilních nákladů tvoří nejvyšší položku náklady na spotřebu materiálu a energie při výrobě, které dosahovaly podílu v průměru kolem 90 %.

Na základě rozdělení nákladů v závislosti na změnách v objemu produkce je dále zpracována i analýza bodu zvratu, za jejíž pomoci je zjištěn kritický objem prodeje v každém ze sledovaných let. V tomto objemu prodeje se tržby společnosti rovnají vyprodukovaným nákladům. V analyzované společnosti se podařilo každý rok tento bod výrazně převýšit. Nejlepších výsledků bylo dosaženo v roce 2014, kdy skutečně dosažené tržby přesahovaly bod zvratu o 19 621 tis. Kč.

V závěru práce je popsána metoda rozvrhování nákladů a spolu s ní ukázka cenové kalkulace výrobku společnosti, již je možno považovat za slabší její stránku. Pro stanovení konečné ceny výrobku je využívána přírážková metoda, kdy se k materiálovým nákladům přičte 80 % přírážka. Ačkoliv s sebou tento způsob cenové kalkulace přináší řadu výhod, převažují ve společnosti spíše nevýhody s ní spojené. Jednotlivé výrobky se liší použitým materiálem a náročností výrobních postupů. Při použití stávající metody cenové kalkulace dochází tedy k nadhodnocení nebo podhodnocení cen jednotlivých výrobků. Rovněž zde není zohledněna sériovost a opakovanost výroby, přestože náklady spojené s přípravou výroby jsou poměrně vysoké. Jednu z největších nevýhod tvoří i skutečnost, že tento systém není dostatečně motivující pro odběratele, a ti tak neobjednávají výrobky způsobem, který by byl pro společnost nejvhodnější.

Jelikož je současný systém cenové kalkulace výrobku velmi zjednodušený, neposkytuje informace o jednotlivých nákladech vynaložených v průběhu výrobního procesu. Prostřednictvím detailnějšího rozúčtování nákladů by měla společnost například i dostatek informací pro zavedení nových technologií, což by mohlo vést k dalšímu rozšíření a zrychlení výroby. Pro optimalizaci nákladů je důležité jejich sledování, bylo by tedy vhodné v tomto případě rozdělit podnik do středisek, v nichž by došlo k rozdělení jednotlivých nákladů a tím i k jejich lepšímu řízení.

Společnost by mohla náklady rozdělit do čtyř středisek, kdy by v prvním figurovaly náklady, jež nelze přímo rozpočítat na konkrétní zakázky, mezi něž řadíme například administrativní náklady, mzdy manažerů a vedoucích pracovníků, náklady na marketing apod. Jednalo by se o režijní středisko. K druhému středisku by byly naopak přiřazeny náklady konkrétně související s výrobními zakázkami. Vzhledem ke skutečnosti, že jednotlivé výrobky se liší technologií výroby, náklady by se zde dále rozdělovaly podle pracovišť, v nichž byly vynaloženy (ve společnosti se jedná o 5 pracovišť – tiskárna, lisy, stříhárna, šicí dílna, dokončovací úsek). Tím by bylo vytvořeno středisko výroby. Dále je potřeba přiřadit náklady v sou-

vislosti se skladováním, čímž by se zabývalo středisko logistiky. V neposlední řadě je potřeba se zaměřit na náklady spojené s dopravou, kdy evidence těchto nákladů je důležitá pro zpracování ekonomické analýzy využití dopravních prostředků. Vytvořilo by se tedy středisko dopravy.

ZÁVĚR

Cílem bakalářské práce bylo provést analýzu nákladů ve vybrané společnosti, způsob jejich řízení, následně provedené analýzy zhodnotit a přidat doporučení. Pro její zpracování je použito informací z období 2012 – 2014.

V teoretické části je zpracován průzkum literárních pramenů, pomocí něhož je dále vysvětlena problematika nákladů a jejich řízení.

Po teoretické části je zpracována část praktická, v níž je nejprve uvedeno stručné představení společnosti a SWOT analýza, jež slouží ke zhodnocení silných a slabých stránek, rovněž pro zhodnocení příležitosti a případných hrozeb, kterým společnost čelí. Dále je provedena analýza výchozí ekonomické situace společnosti, kdy jsou nejprve porovnány vyprodukované náklady s celkovými výnosy a zhodnocený výsledek hospodaření v průběhu jednotlivých let. Na ni již navazuje samotná analýza nákladů, jež se skládá z vertikální analýzy, která udává, jaký podíl mají všechny nákladové položky na celkových nákladech společnosti a které jsou tedy ty nejvýraznější. Dále z horizontální analýzy, pomocí které se hodnotí vývoj nákladových položek v průběhu let, zda došlo k jejich poklesu, či nárůstu. Na základě těchto analýz jsou nejvýznamnější nákladové položky podrobněji popsány. Součástí analýzy nákladů je i analýza bodu zvratu, pro niž byly v předchozí kapitole rozděleny jednotlivé náklady na fixní a variabilní, je zde rovněž uvedeno, které položky mají v obou případech největší zastoupení. Poslední část je zaměřena na samotné rozvržení nákladů, jež je demonstrováno na příkladu stanovení ceny výrobku.

Na základě provedených analýz došlo k zhodnocení ekonomické situace společnosti včetně zaměření na její slabá místa spolu s návrhy a doporučeními pro případné změny a zlepšení.

Bakalářská práce znamenala přínos v podobě prohloubení znalostí a aplikací teoretických poznatků v praxi. Jedním z jejích cílů je i přinést užitek společnosti, pro niž je zpracována analýza nákladů včetně návrhů na jejich optimalizaci.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- ČECHOVÁ, Alena. Manažerské účetnictví. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, VI, 2011, 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.
- DRURY, Colin. Management and cost accounting. 8th ed. Andover, Hampshire: Cengage Learning, c2012, 783 s. ISBN 978-1-4080-4180-2.
- FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. Nákladové a manažerské účetnictví. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2002, 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
- HRADECKÝ, Mojmir, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA. Manažerské účetnictví. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2008, 259 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
- HUNČOVÁ, Magdalena. Manažerské účetnictví: základy. 2.vyd. Ostrava: Mirago, 2007, 125 s. ISBN 978-80-86617-34-3.
- KNÁPKOVÁ, Adriana, Drahomíra PAVELKOVÁ a Karel ŠTEKER. Finanční analýza: komplexní průvodce s příklady. 2., rozš. vyd. Praha: Grada, 2013, 236 s. ISBN 978-80-247-4456-8.
- KOCMANOVÁ, Alena. Ekonomické řízení podniku. Vyd. 1. Praha: Linde Praha, 2013, 358 s. ISBN 978-80-7201-932-8.
- 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, XV, 2005, 216 s. ISBN 80-7179-419-8.
- MARTINOVIČOVÁ, Dana. Základy ekonomiky podniku. 1. vyd. Praha: Alfa Publishing, 2006, 178 s. ISBN 80-86851-50-8.
- PAPULA, Ján a Emília PAPULOVÁ. Základy manažerskej ekonomiky. Bratislava: Kart-print, 2013, 243 s. ISBN 978-80-89553-11-2.
- POPESKO, Boris, Petra ŠKODÁKOVÁ a Eva JIRČÍKOVÁ. Manažerské účetnictví. Zlín: Univerzita Tomáše Bati, 2014, 170 s. ISBN 978-80-7318-702-6.
- SYNEK, Miloslav. Manažerská ekonomika. 4., aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Grada, 2007, 452 s. ISBN 978-80-247-1992-4.
- SYNEK Miloslav a Eva KISLINGEROVÁ. Podniková ekonomika. 6., přeprac. a dopl. vyd. V praze: C.H. Beck, XVIII, 2015, 526 s. ISBN 978-80-7400-274-8.

Internetové zdroje:

MINISTERSTVO PRŮMYSLU A OBCHODU: *Panorama zpracovatelského průmyslu* [online]. 2014 [cit. 2016-05-10]. Dostupné z: <http://www.mpo.cz/dokument161359.html>

CZ NACE: *Výroba oděvů, kromě kožesinových výrobků* [online]. [cit. 2016-05-10]. Dostupné z: <http://www.nace.cz/nace/14-1-vyroba-odevu-krome-kozesinovy-ch-vyrobku/>

Interní dokumentace:

Analyzovaná společnost, 2012. Interní dokumentace.

Analyzovaná společnost, 2013. Interní dokumentace.

Analyzovaná společnost, 2014. Interní dokumentace.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ABC	Activity Based Costing
BZ	Bod zvratu
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
h	Haléřový ukazatel
NACE	Klasifikace ekonomických činností
SWOT	Silné stránky, slabé stránky, příležitosti, hrozby
T	Tržby
ú	Krycí příspěvek
VH	Výsledek hospodaření

SEZNAM OBRÁZKŮ

<i>Obrázek 1: Pojetí nákladů (Popesko, Škodáková a Jirčíková, 2014, s. 20)</i>	16
<i>Obrázek 2: Průběh celkových variabilních nákladů (Papula 2013, s. 104).....</i>	22
<i>Obrázek 3: Analýza bodu zvratu (Martinovičová, 2006, s. 92)</i>	23
<i>Obrázek 4: Schéma organizační struktury analyzované společnosti (vlastní zpracování)</i>	34
<i>Obrázek 5: Vývoj počtu zaměstnanců analyzované společnosti (vlastní zpracování)</i>	35
<i>Obrázek 6: Vývoj výnosů a nákladů (vlastní zpracování)</i>	38
<i>Obrázek 7: Vývoj VH provozního a finančního (vlastní zpracování)</i>	39
<i>Obrázek 8: Vertikální analýza nákladů společnosti (vlastní zpracování)</i>	42
<i>Obrázek 9: Podíl fixních a variabilních nákladů na nákladech celkových (vlastní zpracování)</i>	48
<i>Obrázek 10: Vertikální analýza fixních nákladů (vlastní zpracování)</i>	49
<i>Obrázek 11: Vertikální analýza variabilních nákladů (vlastní zpracování).....</i>	51
<i>Obrázek 12: Haléřový ukazatel společnosti (vlastní zpracování)</i>	52

SEZNAM TABULEK

<i>Tabulka 1: Stručná analýza ukazatelů v odvětví CZ NACE 14.1 (vlastní zpracování)</i>	33
<i>Tabulka 2: SWOT analýza (vlastní zpracování)</i>	36
<i>Tabulka 3: Vývoj výnosů a nákladů (vlastní zpracování)</i>	37
<i>Tabulka 4: Vývoj VH provozního a finančního (vlastní zpracování)</i>	39
<i>Tabulka 5: Vertikální analýza nákladů společnosti (vlastní zpracování)</i>	41
<i>Tabulka 6: Srovnání vybraných položek vertikální analýzy nákladů společnosti s odvětvím (vlastní zpracování)</i>	43
<i>Tabulka 7: Horizontální analýza nákladů společnosti (vlastní zpracování)</i>	43
<i>Tabulka 8: Srovnání vybraných položek horizontální analýzy nákladů společnosti s odvětvím (vlastní zpracování)</i>	44
<i>Tabulka 9: Rozčlenění nákladů na fixní a variabilní položky (vlastní zpracování)</i> ...	47
<i>Tabulka 10: Podíl fixních a variabilních nákladů na nákladech celkových (vlastní zpracování)</i>	47
<i>Tabulka 11: Vertikální analýza fixních nákladů (vlastní zpracování)</i>	48
<i>Tabulka 12: Vertikální analýza variabilních nákladů (vlastní zpracování)</i>	50
<i>Tabulka 13: Výpočet bodu zvratu (vlastní zpracování)</i>	51
<i>Tabulka 14: Kalkulace materiálu na standardní hokejový dres (vlastní zpracování)</i>	53

