

Analýza nákladů a způsob jejich vykazování ve vybrané firmě

Silvie Michalčíková

Bakalářská práce
2020

 Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav financí a účetnictví

Akademický rok: 2019/2020

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

Jméno a příjmení: **Silvie Michalčíková**
Osobní číslo: **M16256**
Studijní program: **B6202 Hospodářská politika a správa**
Studijní obor: **Účetnictví a daně**
Forma studia: **Kombinovaná**
Téma práce: **Analýza nákladů a způsob jejich vykazování ve vybrané firmě**

Zásady pro vypracování

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Zpracujte literární rešerši týkající se oblasti nákladů, jejich klasifikace a zpracování v účetnictví.

II. Praktická část

- Provedte analýzu nákladů firmy se zaměřením na proces zpracování primárních účetních dat.
- Na základě provedené analýzy navrhnete doporučení pro firmu v oblasti zpracování účetních dat.

Závěr

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

Seznam doporučené literatury:

BOKŠOVÁ, Jiřina. *Účetní výkazy pod lupou*. Praha: Linde, 2013, 510 s. ISBN 978-80-7201-921-2.
DRURY, Colin. *Management and cost accounting*. Ninth edition. Andover: Cengage Learning, 2015, 827 s. ISBN 978-1-4080-9393-1.
POPEŠKO, Boris a Šárka PAPADAKI. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada, 2016, 263 s. ISBN 978-80-247-5773-5.
SEDLÁČEK, Jaroslav. *Účetnictví pro manažery*. Praha: Grada, 2005, 226 s. ISBN 80-247-1195-8.
SYNEK, Miloslav a Eva KISLINGEROVÁ. *Podniková ekonomika*. 6., přeprac. a dopl. vyd. Praha: C. H. Beck, 2015, 526 s. ISBN 978-80-7400-274-8.

Vedoucí bakalářské práce: **prof. Ing. Boris Popesko, Ph.D.**
Ústav podnikové ekonomiky

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

L.S.

doc. Ing. David Tuček, Ph.D.
děkan

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
ředitelka ústavu

Ve Zlíně dne 6. ledna 2020

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

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

Prohlašuji,

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

Ve Zlíně

Jméno a příjmení:

.....

podpis diplomanta

ABSTRAKT

Bakalářská práce se zabývá problematikou sledování a evidencí nákladů ve vybrané firmě. V teoretické části je zpracována literární rešerše, která se týká oblasti nákladů a jejich rozdělení. Praktická část se zaměřuje na proces zpracování primárních účetních dat. Analýza nákladů zahrnuje systém rozúčtování nákladů na jednotlivá střediska firmy. Výsledky této práce umožňují zhodnotit efektivní řízení nákladů ve vybrané společnosti.

Klíčová slova: Náklady, nákladové účetnictví, nákladové středisko, variabilní náklady, fixní náklady, analýza nákladů

ABSTRACT

The bachelor thesis deals with the issue of monitoring and recording costs in a selected company. In the theoretical part there is a literary research on costs and cost allocation. The practical part focuses on the process of processing primary accounting data. Cost analysis includes a cost assignment for individual cost centers. The results of this thesis allow to evaluate the effective cost management in the selected company.

Keywords: Costs, cost accounting, cost center, variable costs, fixed costs, cost analysis

Touto cestou bych ráda poděkovala panu prof. Ing. Borisi Popeskovi, Ph.D. za odborné vedení, vstřícnost a poskytnuté cenné rady, které přispěly k vypracování této bakalářské práce.

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

OBSAH

ÚVOD	9
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE	10
I TEORETICKÁ ČÁST	11
1 FINANČNÍ A MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ	12
1.1 FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ	12
1.2 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ.....	12
2 ZÁKLADNÍ DEFINICE A ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	14
2.1 POJETÍ NÁKLADŮ.....	14
2.1.1 Finanční pojetí nákladů	14
2.1.2 Manažerské pojetí nákladů.....	14
2.2 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	15
2.2.1 Druhové členění nákladů.....	16
2.2.2 Účelové členění nákladů	17
2.2.3 Kalkulační členění nákladů	18
2.2.4 Náklady v závislosti na změnách objemu výkonů	20
2.2.5 Další druhy nákladů	21
2.2.6 Analýza bodu zvratu	22
3 ODPOVĚDNOSTNÍ ÚČETNICTVÍ	24
3.1 TVORBA STŘEDISEK	24
3.2 SLEDOVÁNÍ STŘEDISEK	25
4 NÁKLADY VE FINANČNÍM ÚČETNICTVÍ	26
4.1 ZÁKLADNÍ ÚČTOVÁNÍ NÁKLADŮ	26
4.2 VYKAZOVÁNÍ NÁKLADŮ V ÚČETNÍCH VÝKAZECH	27
4.2.1 Výkaz zisku a ztráty	28
4.3 HORIZONTÁLNÍ A VERTIKÁLNÍ ANALÝZA	30
4.3.1 Absolutní ukazatele	30
5 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI	31
II PRAKTICKÁ ČÁST	32
6 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI	33
6.1 ZÁKLADNÍ INFORMACE O SPOLEČNOSTI.....	33
6.2 ORGANIZAČNÍ STRUKTURA SPOLEČNOSTI.....	34
7 ZÁKLADNÍ EKONOMICKÉ UKAZATELE SPOLEČNOSTI	35
7.1 PŘEHLED MAJETKOVÉ A FINANČNÍ SITUACE	35
7.2 VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ V LETECH 2014–2018.....	36
7.2.1 Vývoj celkových výnosů a nákladů v letech 2014–2018.....	36
7.2.2 Vývoj výsledku hospodaření v letech 2014–2018	37
8 ANALÝZA NÁKLADŮ FIRMY	40
8.1 DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	40
8.1.1 Vertikální analýza výkazu zisku a ztráty	42
8.1.2 Horizontální analýza výkazu zisku a ztráty	43

8.2	ANALÝZA VYBRANÝCH NÁKLADŮ.....	44
8.3	ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	46
8.4	ČLENĚNÍ NÁKLADŮ PODLE ZÁVISLOSTI NA ZMĚNĚ OBJEMU VÝROBY.....	48
8.5	ANALÝZA BODU ZVRATU.....	51
9	EVIDENCE NÁKLADŮ VE VYBRANÉ FIRMĚ.....	52
9.1	PRAVIDLA ROZÚČTOVÁNÍ NÁKLADŮ NA JEDNOTLIVÁ STŘEDISKA	52
9.2	VYKAZOVÁNÍ JEDNOTLIVÝCH NÁKLADŮ.....	54
10	ZHODNOCENÍ A DOPORUČENÍ.....	57
	ZÁVĚR	60
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	61
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	63
	SEZNAM OBRÁZKŮ	64
	SEZNAM TABULEK.....	65

ÚVOD

Analýza nákladů je součástí finančního řízení firmy a správné řízení nákladů je důležité pro prosperitu firmy. Firma vykazující výnosy ze své činnosti uplatňuje rovněž náklady. Dopad nákladů bývá pro firmu dlouhodobý. Rozhodujícím způsobem ovlivňují efektivnost účetní jednotky. Mají vliv na fungování a výsledek hospodaření firmy. Na základě analýz mohou být navržena řešení, vedoucí ke snížení jednotlivých nákladů.

Nejen zvyšování výnosů, ale i sledování a snižování nákladů je důležité pro firmu, která chce být úspěšná na trhu. Zvýšení výnosů zároveň přináší i navýšení nákladů. Eliminace dodatečných nákladů je významná pro zajištění konkurenceschopnosti výrobků.

Použití osvědčeného materiálu hraje klíčovou roli v kvalitě výrobků, levnější varianta může mít za následek změnu charakteru výrobku. Zde se přistupuje k optimalizaci nákladů materiálu, např. možností množstevní slevy při nákupu surovin. Další skupinou nákladů, mající významný vliv na hospodaření, jsou osobní náklady. Výše přímých osobních nákladů je porovnávána s vývojem objemu výroby a je hodnocena produktivita firmy.

Teoretická část této práce je zaměřena na charakteristiku nákladů a jejich klasifikaci. Náklady jsou rozčleněny z hlediska druhového a účelového, taktéž je zachyceno jejich členění ve vztahu k objemu produkce. Nákladové účetnictví, jež zachycuje náklady, zjišťuje hospodárnost nákladů na základě spolehlivých podkladů. V další části je zmíněna tvorba nákladových středisek. Dále jsou uvedeny zásady pro účtování nákladů a metodika vykazování nákladů dle české právní úpravy.

Cíl praktické části spočívá v provedení nákladové analýzy vybrané firmy. Nejdříve je představena ekonomická situace společnosti s vyobrazením dílčích položek rozvahy. Vývoj výsledku hospodaření v letech 2014–2018 naznačuje trvalou ziskovost firmy. Následující rozbor popisuje pravidla rozúčtování nákladů na střediska a evidenci nákladů ve firmě. Analýza jednotlivých položek zachycuje přehled nákladů, na které je důležité se zaměřit, a to v souvislosti se snižováním nákladů, mírou produktivity a správného hospodaření firmy. Výstupem analýzy je zhodnocení a doporučení, které může pozitivně ovlivnit řízení nákladů ve vybrané firmě.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Cílem této bakalářské práce je analýza nákladů dle jednotlivých klasifikací a analýza způsobu jejich vykazování ve vybrané firmě. Z hlediska dosažených hodnot je znázorněno, jaký vliv mají náklady na výsledek hospodaření společnosti.

Teoretická část rešerše literatury z oblasti klasifikace a způsobu zpracování nákladů v účetnictví je podkladem k realizaci cílů rozboru jednotlivých druhů nákladů v části praktické. V praktické části je naznačena tvorba nákladových středisek a metoda rozúčtování nákladů na určitá střediska. Analýza jednotlivých nákladů vybrané firmy vypovídá o vývoji nákladů v jednotlivých letech.

Metoda zpracování bakalářské práce spočívá ve využití kvantitativního výzkumu sběru dat. Vstupní data potřebná pro rozbor nákladů budou čerpána z výročních zpráv a interních dat společnosti. Prostřednictvím analýzy sledovaných účetních období bude zjištěn současný stav sledování nákladů ve společnosti a navrženo opatření vedoucí ke zpřesnění vykazování nákladů.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 FINANČNÍ A MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ

Úkolem účetnictví je neustále zaznamenávat veškeré transakce, které v průběhu činnosti podniku ovlivňují velikost a strukturu majetku a taktéž skladbu zdrojů financování tohoto majetku. Rozdělení jednotlivých účetních soustav, účetních norem a systémů účtů závisí na způsobu práce s informacemi. Tímto se odděluje finanční účetnictví, jež poskytuje úhrnné údaje podniku mimo jeho celek, od účetnictví manažerského, které se věnuje údajům pro řízení uvnitř podniku (Synek, 2010, s. 284).

1.1 Finanční účetnictví

Finanční účetnictví zachycuje hospodářské transakce vevnitř účetní jednotky a transakce mezi účetní jednotkou a jejím okolím. Okolí firmy má možnost posoudit, zda firma úspěšně dosahuje svých cílů. Výstupy finančního účetnictví nazýváme účetními výkazy (Bokšová, 2013, s. 70).

Finanční účetnictví se uzavírá účetní závěrkou, kterou tvoří rozvaha, výkaz zisků a ztráty, přehled o peněžních tocích, přehled o změnách vlastního kapitálu a příloha k účetním výkazům.

Finanční účetnictví je regulováno právními předpisy a je základem pro výpočet daní. Informace o finanční situaci firmy na základě účetních výkazů jsou určeny především pro externí uživatele, tzn. pro odběratele, dodavatele, banky a jiné instituce. Jedná se o vztahy finanční povahy, které je třeba finančně vyrovnat, z toho pak vyplývá označení finanční účetnictví (Landa, 2008, s. 2).

1.2 Manažerské účetnictví

Manažerské účetnictví poskytuje informace pro interní uživatele, tyto informace bývají většinou tajné. Manažerské účetnictví není právně regulováno.

Manažeři, kteří se zaměřují na vnitřní řízení firmy, potřebují informace, z nichž stanoví, jak si firma vedla v minulosti a co mohou očekávat v budoucnosti. Informace pro rozhodovací úlohy poskytuje právě manažerské účetnictví (Bokšová, 2013, s. 70).

Hlavní rozdíly mezi finančním a manažerským účetnictvím uvádí Drury (2015, s. 6) následující:

- *Právní požadavky* – pro společnosti existuje zákonná povinnost vést finanční účetnictví bez ohledu na to, zda vedení považuje tyto informace za užitečné. Manažerské účetnictví je zcela dobrovolné a mělo by být vedeno v případě, jestliže přínosy budou efektivní.
- *Zaměření se na jednotlivé části nebo segmenty podnikání* – finanční účetnictví poskytuje informace o podnikání jako celku, zatímco manažerské účetnictví se zaměřuje na určité části organizace, například náklady a ziskovost produktů, služeb, oddělení, zákazníků a činností.
- *Obecně platné účetní předpisy* – výkazy finančního účetnictví musí být zpracovány v souladu s právními požadavky a všeobecně platnými účetními zásadami. Tyto požadavky jsou nezbytné pro zajištění jednotnosti v případě mezipodnikového a historického srovnání. Údaje by měly být ověřitelné a objektivní. Naproti tomu v manažerském účetnictví není povinnost dodržovat účetní zásady, jelikož poskytuje informace pro interní účely. Zde je kladen důraz na poskytování informací, které jsou důležité pro rozhodovací, plánovací a kontrolní funkci managementu.
- *Časový rozměr* – finanční účetnictví informuje pouze o minulosti, zatímco manažerské účetnictví poskytuje informace týkající se i budoucnosti. Rozhodování se týká budoucích událostí, proto řízení vyžaduje podrobnosti o očekávaných nákladech a výnosech.
- *Frekvence vykazování* – výkazy finančního účetnictví se zveřejňují ročně. Management vyžaduje informace obvykle častěji. V souvislosti s rozhodováním mohou být výkazy manažerského účetnictví vyžadovány v denních, týdenních nebo měsíčních intervalech.

2 ZÁKLADNÍ DEFINICE A ČLENĚNÍ NÁKLADŮ

V této části práce jsou rozebrány jednotlivé druhy nákladů a způsob jejich členění. Teoretickým východiskem práce je charakteristika a způsob vykazování nákladů ve firmě.

2.1 Pojetí nákladů

Majitel firmy, věřitel, zákazník či orgán státní správy vyžaduje pro své správné rozhodnutí ekonomické údaje. Tyto údaje získá z účetních výkazů. Uživatele účetních informací lze rozdělit na interní (vnitřní) a externí (vnější). Z hlediska odlišného vnímání nákladů těchto interních a externích uživatelů rozlišujeme dvě základní pojetí nákladů:

- finanční
- manažerské

2.1.1 Finanční pojetí nákladů

Náklady ve finančním účetnictví lze charakterizovat jako úbytek ekonomického prospěchu, který se projeví úbytkem aktiv nebo přírůstkem dluhu (Popesko, Papadaki, 2016, s. 27).

Dle Synka a Kislingerové (2010, s. 39) můžeme náklady popsat jako peněžně vyjádřenou spotřebu výrobních faktorů, které jsou účelně vynaloženy na produkci podnikových výnosů včetně ostatních nákladů spojených s provozem podniku. Z toho plyne pojetí nákladů ve finančním účetnictví, které je základem pro výpočet daní. Jak dodává Šteker a Otrusinová (2016, s. 205), náklady v konečném důsledku snižují výsledek hospodaření za účetní období, a tak dochází ke snížení vlastního kapitálu jinak než jeho odčerpáním vlastníky.

2.1.2 Manažerské pojetí nákladů

Manažerské pojetí nákladů vyplývá z popisu nákladů jako hodnotově vyjádřeného a účelového vynaložení ekonomických zdrojů podniku, které účelově souvisí s ekonomickou činností firmy. Manažerské pojetí nákladů můžeme rozdělit dále na hodnotové pojetí nákladů a ekonomické pojetí nákladů.

Hodnotové pojetí nákladů poskytuje informace pro běžné řízení a kontrolu výrobních podnikových procesů. Využité ekonomické vstupy se oceňují v reálné hodnotě. Je zde předpoklad návratnosti ekonomických zdrojů jak v jejich původní výši, tak i v aktuálních cenách. Náklady v hodnotovém pojetí obsahují nejen náklady shodné s finančním účetnictvím, ale i náklady, které jsou vykazovány v manažerském účetnictví v odlišné hodnotě než ve fi-

nančním účetnictví. Tyto náklady nemusí být vůbec vykázány, nazýváme je kalkulačními druhy nákladů (Popesko, Papadaki, 2016, s. 28).

Ekonomické pojetí nákladů zahrnuje charakteristiku toho, co bylo skutečně obětováno. Je to nejen to, co bylo zapláceno v penězích, ale i vše, co bylo obětováno. K ekonomickým nákladům patří např. úroky z vlastního kapitálu, ušlá mzda podnikatel, které následně slouží pro výpočet ekonomického zisku – ukazatel EVA (Synek, Kislingerová, 2015, s. 43).

2.2 Členění nákladů

Náklady, jako základní ukazatel kvality činnosti firmy, je třeba v produkčním procesu usměrňovat a řídit. Peněžní částky, které firma účelně vynakládá na pořízení aktiv a jejich přeměnu na produkt, označujeme jako náklady podniku. Abychom poznali chování nákladů, je třeba popsat jejich toky podnikem a podrobně je klasifikovat (Sedláček, 2005, s. 29). V okamžiku prvního vynaložení nákladů, tj. kdy vstupují ekonomické zdroje do podniku z externího prostředí, nastává otázka ekonomické podstaty nákladů. Z tohoto pohledu se členění náklady na tzv. nákladové druhy (Fibířová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 100).

Z hlediska zlepšení své ekonomické situace se firmy zaměřují na snižování nákladů. Dle Popeska podstatnou část nákladů v podnicích tvoří tyto základní nákladové druhy:

- materiálové náklady
- osobní náklady
- odpisy
- služby

Náklady členíme podle různých vlastností a podle chování těchto nákladů. Základní členění nákladů podle Sedláčka, Popeska, Fibířové a dalších autorů je následně představeno.

Jak uvádí Čechová (2006, s. 68), různé složky nákladů, které spolu přímo nesouvisí a nelze je spojovat, rozlišujeme podle toho:

- z jakých ekonomických zdrojů je pořídíme
- jakou mají úlohu v procesu
- jaká je jejich reakce na působení různých faktorů

2.2.1 Druhové členění nákladů

Abychom mohli pracovat s náklady, musíme je do konkrétních skupin klasifikovat, a to podle vlastností nákladů. Nejpoužívanější druhové členění nákladů, jež sleduje, jaké druhy nákladů byly vynaloženy, se uplatňuje ve finančním účetnictví.

Náklady se soustřeďují do skupin, spojených s činnostmi jednotlivých výrobních faktorů (materiál, práce, dlouhodobý majetek). Základními nákladovými druhy jsou (Sedláček, 2005, s. 29):

- spotřebovaný nákup materiálu a surovin
- služby (spotřeba energií, opravy, cestovné)
- osobní náklady (mzdy, zákonné pojištění atd.)
- daně a poplatky (daň z příjmů, silniční daň, daň z nemovitostí)
- odpisy dlouhodobého majetku, rezervy
- jiné provozní náklady
- finanční náklady

Všechny náklady ale nemůžeme členit podle druhů. Z hlediska účetního zobrazení charakterizujeme nákladové druhy jako:

prvotní, neboť se stávají předmětem zobrazení ihned při svém vstupu do podniku

externí, jež vznikají spotřebou materiálu, prací a služeb od jiných subjektů

jednoduché, jelikož není možnost jejich podrobnějšího členění v podniku

Prvotní náklady se objevují v dané činnosti poprvé. Jde o náklady externí. K nákladům, které vznikly spotřebou prvotních nákladů, dochází uvnitř podniku. Projevují se podruhé a jde o náklady interní (Čechová, 2006, s. 70).

Jak uvádí Čechová, druhové členění nákladů je důležité pro finanční účetnictví. VZZ je sestavován dle nákladových druhů, výsledovka dále znázorňuje vyčíslení hrubého provozního a finančního výsledku hospodaření, obchodní marži, přidanou hodnotu aj.

Druhové členění nákladů slouží pro základní kontrolu úplnosti informací v účetnictví daného období. Jeho předností je průkaznost a jednoznačnost vykázané spotřeby zdrojů podniku. Nezabývá se však příčinnou vynaložení nákladů, tj. vztahem k prováděným výko-

nům, činnostem nebo útvarům. Druhové členění nákladů proto kombinujeme s dalším členěním nákladů (účelové členění, kalkulační, členění nákladů v závislosti na změnách objemu výkonů) (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 101).

2.2.2 Účelové členění nákladů

Účelové členění nákladů sleduje náklady podle účelu jejich vynaložení. Při účelovém členění se náklady na výrobu promítnou do výkazu zisku a ztráty až v okamžiku vykázání výnosu, k jehož uskutečnění přispěly. Tyto náklady lze kalkulovat na výkon (výrobek), proto se označují za náklady výkonu (Šteker, Ostrusinová, 2016, s. 209).

Manažerské účetnictví se zaměřuje více na náklady, které byly účelově vynaloženy. Zda byl určitý náklad vynaložen přímo na výrobu stanoveného produktu, anebo se jedná o administrativní úkon. Náklady zde členíme na náklady technologické a náklady na obsluhu řízení.

Technologické náklady jsou náklady, které jsou vytvořeny použitou technologií ve výrobě nebo s ní účelově souvisí. *Náklady jednicové* jsou částí technologických nákladů, které souvisí s technologickým procesem jako takovým, ale také i s jednotkou prováděného výkonu, což je například výrobek. Jednicovým nákladem mohou být náklady na jednicový materiál, nebo mzdové náklady dělníků ve výrobě.

Náklady na obsluhu a řízení zahrnují náklady, které zajišťují doprovázející činnost technologického procesu. *Náklady režijní* není možné jednoduše vztáhnout k jednotce výkonu. Souvisí s technologickým procesem jako celkem a nemění se přímo úměrně s počtem provedených výkonů. Režijním nákladem mohou být odpisy strojů nebo pronájem výrobní haly, IT náklady apod. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 35).

Synek uvádí ve své publikaci dvojí třídění nákladů podle účelu, a to třídění podle výkonů a třídění podle výkonů.

Třídění nákladů podle výkonů (kalkulační třídění nákladů) umožňuje zjišťování nákladů podle jednotlivých výrobků, tj. podle nositelů nákladů. Tímto lze zjistit výnosnost výrobků a tím řídit i strukturu výrobního programu. Zde rozlišujeme dvě základní skupiny nákladů: přímé náklady, které můžeme přiřadit k jednotlivým druhům výrobků a nepřímé náklady, jež jsou vynakládány na více druhů výrobků. Nepřímé náklady přiřazujeme na jednotlivé výrobky pomocí různých přírážek. Přímě přiřaditelné jednicové náklady jsou výrobní materiál a výrobní mzdy, ostatní náklady bývají nepřímě přiřaditelné.

Třídění nákladů podle útvarů je sledování nákladů dle jednotlivých středisek. Zde lze podrobněji rozčlenit náklady na jednicové, které můžeme připočítat k určitému nákladovému středisku a na náklady režijní, které nelze připočítat přímo, ale pouze pomocí určitého klíče (Synek, Kislingerová, 2015, s. 44).

Pohled na účelové členění nákladů výrobního podniku popisuje Bokšová (2013, s. 241) následujícím způsobem:

Fáze pořízení – nákupy strojů a zařízení, které budou určeny pro fázi výroby k výrobě hotových výrobků, nákup materiálu a surovin pro výrobu, příjem zaměstnanců, kteří budou ve fázi výroby přeměňovat pořízená aktiva na nedokončené a hotové výrobky.

Fáze výrobní – nastává spotřeba surovin a materiálů, dochází k opotřebení dlouhodobých aktiv, vznikají mzdové náklady dělníků ve výrobě, spotřeba energií. Tyto náklady vstupují do hodnoty nedokončených a následně do hotových výrobků. Jde o přímo přiřaditelné náklady a nazýváme je náklady výkonu.

Náklady výkonu znamenají účelovou a účelnou spotřebu výrobních činitelů v průběhu vzniku výkonu.

Náklady období – vedle nákladů výkonu nastávají ještě administrativní náklady: odpisy administrativních budov, spotřeba kancelářských potřeb, mzdové náklady managementu apod. Tyto náklady není možné přímo přiřadit k jednotlivým výkonům, nevstupují do ceny hotových výrobků. Jedná se o náklady správní režie.

Do hodnoty hotových výrobků nevstupují ani odbytové náklady, např. doprava výrobků k odběratelům, odpisy automobilů, provize za prodej aj.

Náklady správní a odbytové režie ovlivní VH v období jejich vynaložení, a to i tehdy, kdy v daném období firma neprodá žádný výrobek.

Fáze prodeje – vznik výnosů. K tržbám za prodané výkony jsou přiřazovány výrobní náklady uskutečněných výkonů.

2.2.3 Kalkulační členění nákladů

V kalkulačním účetnictví se využívá kalkulačního členění nákladů, které je podobné účelovému členění. Rozlišení nákladů na přímé a nepřímé se zabývá otázkou způsobu přiřazení (alokace) nákladů na konkrétní předmět kalkulace. Jak uvádí Drury (2015, str. 26), kate-

gorie přímých a nepřímých nákladů lze dále rozdělit na přímý a nepřímý materiál a přímé a nepřímé mzdové náklady.

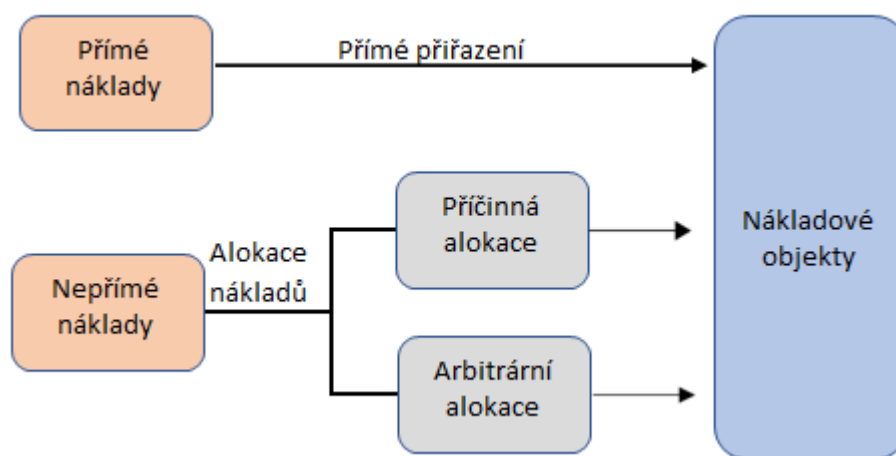
Přímé náklady – jsou vynaloženy v souvislosti s konkrétním výkonem a lze je přiřadit k jednotlivým druhům výrobků. Jedná se například o náklady na jednicový materiál, mzdové náklady výrobních dělníků či odpis stroje, specializovaného pouze na jeden výrobek.

Nepřímé náklady – vztahují se na více druhů výrobků či k několika střediskům a jsou k nim přiřazovány pomocí rozvrhových základů. Jsou to například správní náklady, mzdy údržbářů (Lazar, 2001, s. 19).

Nepřímé náklady nelze výhradně spojit s daným nákladovým objektem. Skládají se z nepřímých mezd, materiálů a ostatních výdajů. Mzdy zaměstnanců, jejichž výkon nelze přiřadit ke konkrétním výrobkům, představují nepřímé náklady na pracovní sílu. Rovněž materiály použité k opravě strojního zařízení nelze přiřadit ke konkrétnímu výrobku, proto je musíme klasifikovat jako nepřímé náklady.

Termín „režijní“ je široce používán místo nepřímých nákladů. Ve výrobní organizaci jsou režijní náklady členěny na výrobní, administrativní a prodejní.

Prvotní cena se skládá ze všech přímých materiálových a mzdových nákladů. Součet přímých a výrobních režijních nákladů činí souhrn nákladů na přeměnu surovin na hotové výrobky (Drury, 2015, s. 27).



Obrázek 1. Metody přiřazování nákladů (Drury, 2015, s. 50)

2.2.4 Náklady v závislosti na změnách objemu výkonů

Jako jeden z nevýznamnějších nástrojů řízení nákladů je vnímáno členění nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů. Cílem členění nákladů ve vztahu k výkonům je zjištění chování nákladů za předpokladu různých variant objemu budoucích výkonů. Objem výkonů můžeme měřit počtem vyrobených kusů, odpracovaných hodin, ujetých kilometrů či jiných měřítek výkonu (Popesko, Papadaki, 2016, s. 38).

Pro rozlišení variabilních a fixních nákladů v manažerském účetnictví je důležité, jakým způsobem se firma rozhodne náklady třídit. Zda budou náklady řízeny jako variabilní nebo fixní, záleží na více faktorech. Při rozlišení je nutné vyzvednout relativnost zvoleného členění nákladů, zejména ve vztahu k významnosti dané nákladové položky či skupiny nákladů a délce časového období (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 101).

Variabilní náklady se mění v závislosti se změnami objemu výroby, např. jednicové mzdy, jednicový materiál.

Jak doplňuje Drury (2015, s. 31), změna variabilních nákladů v přímém poměru k objemu činnosti znamená, že zdvojnásobení úrovně aktivity zdvojnásobí celkové variabilní náklady. V důsledku toho jsou celkové variabilní náklady lineární a jednotkové variabilní náklady konstantní. Mezi variabilní náklady ve výrobní organizaci patří také energie potřebná pro provoz strojů a prodejní provize.

Proporcionální náklady se mění přímo úměrně s úrovní aktivity, rostou stejně rychle.

Nadproporcionální náklady rostou rychleji než objem produkce. Přírůstkovým nákladem je například mzda za přesčasovou práci.

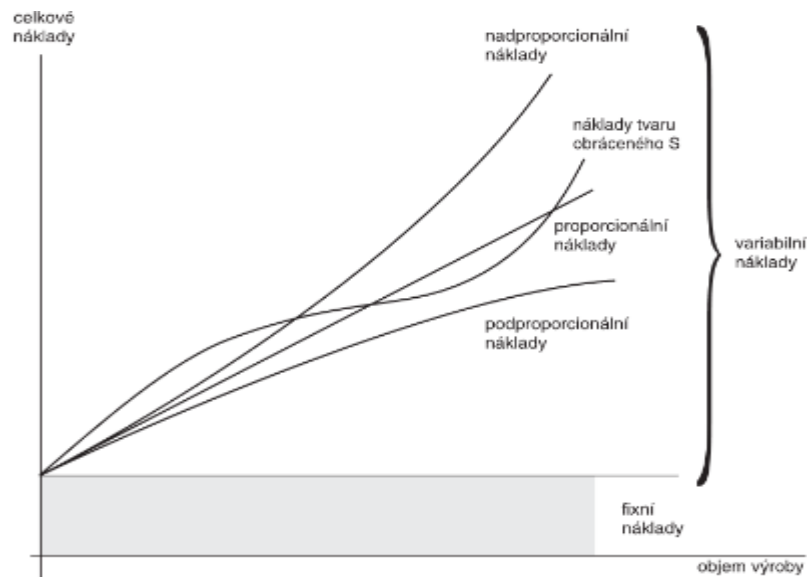
Podproporcionální náklady rostou pomaleji než objem produkce. Typickým příkladem je materiálový náklad, při jehož nákupu je nám poskytnuta množstevní sleva.

Fixní náklady se nemění v daném rozsahu prováděných výkonů. Zůstávají konstantní při různém rozsahu činnosti po stanovené časové období. Jsou to především tzv. kapacitní náklady. Ty vznikají při zajišťování podmínek pro průběh podnikatelského procesu.

První skupina fixních nákladů vzniká např. v souvislosti s investičním rozhodnutím. Což může být pořízení nových technologií, výrobních budov aj. Bývají to tzv. umrtvené náklady, jejichž výši v průběhu podnikatelského procesu již nelze ovlivnit. Jde např. o odpisy fixních aktiv.

Druhá skupina fixních nákladů nevzniká bezprostředně s investičním rozhodnutím, ale souvisí s využitím vytvořené kapacity. Jako příklad lze uvést vytápění haly.

Obě skupiny fixních nákladů jsou v určitém okamžiku využití kapacity stejné. To směřuje k nárokům danou kapacitu využít na maximum (Král, 2006, s. 77).



Obrázek 2. Průběh celkových nákladů (Synek, 2011, str. 92)

2.2.5 Další druhy nákladů

V manažerském účetnictví je definována skupina dalších nákladových druhů, které jsou pojmenovány jako náklady z pohledu manažerského rozhodování. Nezáskáme je z reálných hodnot v účetnictví firmy, ale odhadem z plánovaných variant. Jsou podstatné pro tvorbu nákladových kalkulací. Toto třídění nákladů se týká budoucnosti a je spojeno s manažerským rozhodnutím. Mezi nejvíce uplatňované druhy nákladů v manažerském rozhodování řadíme relevantní a irrelevantní náklady (Popesko, Papadaki, 2016, s. 48):

Relevantní náklady

- jsou důležité pro naše rozhodnutí a budou se při různých variantách měnit. Výše nákladů se v souvislosti s přijetím či nepřijetím daného rozhodnutí změní.

Irelevantní náklady

- pro dané rozhodnutí nejsou důležité, jelikož změna varianty je neovlivní. Zůstanou neměnné při všech variantách manažerského rozhodnutí.

Pro výše uvedené druhy nákladů je charakteristické, že tyto ostatní náklady odhadujeme, dle posuzovaných variant. Musíme stanovit, zda navrhovanou variantu ovlivní, či ne.

Synek, Kislingerová (2010, s. 45) k tomu doplňuje, že náklady, jež se mění s rozhodnutím manažerů, se označují jako přírůstkové náklady. Jsou to náklady, kterými se liší jednotlivé varianty. Pouze náklady přírůstkové mohou být označeny jako náklady relevantní.

Ostatní náklady, které jsou nezávislé na daném rozhodnutí, jsou tzv. **utopené náklady**. Jsou to náklady, které byly již vynaloženy a nelze je změnit žádným rozhodnutím v budoucnosti (Popesko, Papadaki, 2016, s. 49).

Oportunitní náklady

- jsou to tzv. ušlé výnosy, o které přicházíme tím, že určitou aktivitu neuskutečňujeme. Omezená kapacita podniku nedovoluje využít všechny možnosti, proto je třeba zvážit, která aktivita bude podniku přinášet větší prospěch. Někdy jsou označovány jako náklady obětované příležitosti.
- tyto náklady mají jen fiktivní povahu, používáme je při rozhodování, zda je lepší příjmu tu či onu variantu řešení.

Náklady vázané k rozhodnutí

- náklady, které na základě současných rozhodnutí vzniknou v budoucnu (Král, 2006, s. 85).

2.2.6 Analýza bodu zvratu

Výsledkem aktivity podniku jsou výrobky nebo služby. Tržby T za prodej vlastních výrobků a služeb jsou hlavními výnosy výrobního podniku. Podnik pro zvýšení svého zisku usiluje o maximalizaci množství druhů výrobků a jejich cen. K nim musí nalézt i odpovídající prodej, aby požadované maximální tržby zajistil. Jak uvádí Synek, Kislingerová (2010, s. 47), zisk roste s růstem výnosů a snižováním nákladů, což dokresluje rovnice $Z = T - N$. Pokud rovnici upřesníme, získáme:

$$Z = p * q - (FN + n * q)$$

p – cena jednotlivých výrobků

q – objem výroby (např. v kusech)

n – variabilní náklady na 1 kus

Tato rovnice je základem pro analýzu bodu zvratu.

Modelací bodu zvratu zjistíme, při jaké výši nákladů dochází k úhradě fixních, ale i variabilních nákladů. Bodem zvratu nazýváme objem produkce, do jehož dosažení výrobky pokrývaly jenom náklady, po dosažení bodu zvratu již přispívají k vytváření zisku. Bod zvratu určuje, kolik jednotkových příspěvků na úhradu musí firma vyprodukovat, aby pokryla fixní náklady (Popesko, Papadaki, 2016, s. 44). Vyobrazení výpočtu bodu zvratu:

$$q(\text{BZ}) = \frac{\text{FN}}{p-b}$$

Příspěvek (u) na úhradu neboli krycí příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku je vyjádřen rozdílem mezi cenou a variabilními náklady:

$$u = p - b$$

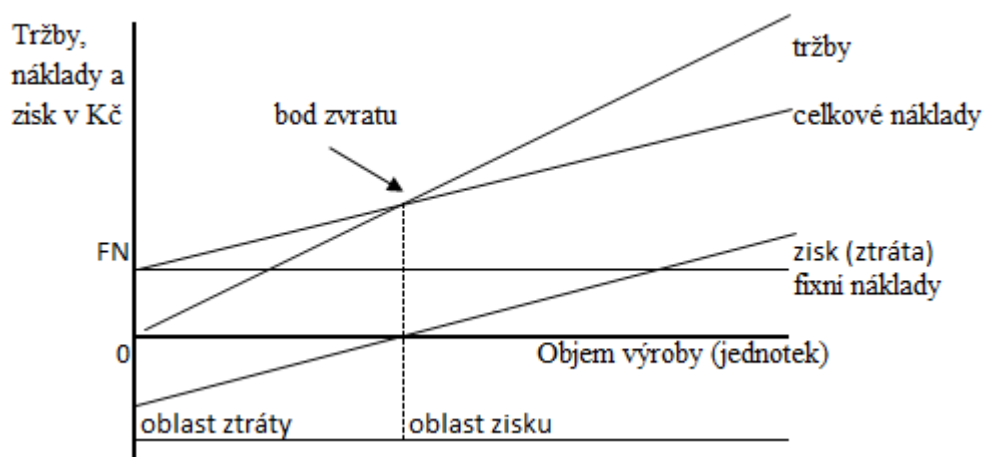
Tento způsob výpočtu lze uplatnit u výrobní firmy, která produkuje pouze jeden druh výrobků. V případě různorodé produkce musíme využít poměrového (haléřového) ukazatele variabilních nákladů, který znázorňuje podíl variabilních nákladů na celkových tržbách.

Výpočet bodu zvratu u různorodé produkce:

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

h – podíl VN připadající na 1 Kč tržeb:

$$h = \frac{\text{VN}}{\text{T}}$$



Obrázek 3. Analýza bodu zvratu (Synek, Kislíngrová a kol., 2010, s. 47)

3 ODPOVĚDNOSTNÍ ÚČETNICTVÍ

Z hlediska správného řízení podniku se rozděluje podnik na jednotlivé útvary. Tyto útvary nazýváme hospodářská střediska. Počet středisek závisí na konkrétních podmínkách v podniku. Ve výrobním podniku je lze rozdělit dle typu výroby nebo technologického procesu. Informace získané z finančního účetnictví upozorňují na problémy organizace jako celku. Vedení podniku však potřebuje vědět, jak pracují jednotlivé části podniku, zda je jejich činnost efektivní, jestli nevzniká přílišná nákladovost úseku a zda jsou dobře kalkulovány ceny výrobků. K tomu je potřeba znát náklady a výnosy jednotlivých úseků (Čechová, 2006, s. 28).

3.1 Tvorba středisek

Věcnou náplň činností jednotlivých složek podnikové struktury a spojitost mezi nimi stanovuje organizační struktura podniku. Na organizační strukturu navazuje ekonomická struktura a doplňuje nástroje řízení o odpovědnostní řízení. Jednotlivé složky odpovědnostního střediska jsou zainteresovány na dosažení výsledků.

Podle odpovědnosti se většinou rozlišují tři úrovně odpovědnostních středisek: nákladové/výnosové, ziskové a investiční středisko.

Nákladové středisko

- pracovníci nákladového střediska mohou ovlivnit výši nákladů, které vznikají jejich činností
- předpokladem k využití hodnotových nástrojů je stanovení nákladů, které může středisko ovlivnit svou činností
- nákladové střediska se hodnotí dle porovnávání skutečné a předem stanovené výše nákladů, taktéž se analyzují vzniklé odchylky

Výnosové středisko

- jedná se o typ střediska, v němž pracovníci mohou ovlivnit výši externích výnosů
- pravomoc střediska spočívá i v tom, že může vstupovat do vztahů se zákazníky a následně ovlivnit i objem prodaných výkonů
- jelikož činnost výnosových středisek vyvolává i vznik nákladů, jsou výnosová střediska zároveň řízena i jako nákladová

Ziskové středisko

- ziskové středisko většinou zastřešuje několik nákladových a ziskových středisek
- řídí celý proces od rozhodnutí o objemu vyráběných výkonů až po prodej výkonů externímu zákazníkovi

V rámci činnosti jednotlivých výrobních podniků se rozlišují střediska na výrobní, zásobovací, správní a odbytové.

Výrobní střediska

- jedná se zde o řadu výrobních operací od odebrání materiálu ze skladu, popř. polotovarů, montáž výrobků po dokončovací činnost. Dle zvolené technologie výroby je konečným výkonem buď finální výrobek, nebo jednotlivá část výrobku.

Správní střediska

- obsahují náklady na řízení a správu podniku jako celku (Lazar, 2001, s. 26).

Účetní členění středisek se obvykle uvádí v rozdělení podle jednotlivých oblastí činnosti: hlavní, zásobovací, odbytovou, servisní a správní (Fibířová, 2003, s. 49).

3.2 Sledování středisek

V první fázi je nutné rozhodnutí, jak budou náklady a výnosy jednotlivých středisek sledovány:

1. Jednookruhové účetnictví – náklady a výnosy jsou evidovány pomocí samostatné skupiny nákladových a výnosových účtů, které nevstupují do výsledovky
2. Dvouokruhové účetnictví – pomocí vytvořených podrozvahových účtů (Čechová, 2006, s. 29)

Jednookruhové účetnictví znázorňuje evidenci nákladů, výnosů atd. pro interní i externí uživatele. Pomocí spojovacích účtů se zachycují vzájemné vztahy mezi jednotlivými středisky. Účetní operace jsou zaúčtovány na dané účty ve finančním účetnictví ve třídění na jednotlivá střediska (Čechová, 2011, s. 31). Prostřednictvím účtů 599 a 699 jsou rozúčtovány náklady nevýrobních středisek, které musíme uhradit z výnosů hlavní činnosti pomocí rozpočtů těchto středisek. Pomocí účtů 599 a 699 můžeme zaúčtovat výkony, které jsou vzájemně poskytovány výrobními středisky.

4 NÁKLADY VE FINANČNÍM ÚČETNICTVÍ

Jednou z podmínek, aby byla zajištěna vypovídací schopnost účetních výkazů, je správnost zaevidování účetních záznamů. Analytické účty k nákladům a výnosům jsou většinou přizpůsobena daňovému hledisku, tzn. zachycení připočitatelných nebo odpočitatelných položek pro výpočet daně z příjmů (Šteker, Otrusínová, 2016, s. 206).

Účetními doklady jsou účetní záznamy, které řadíme k základním nástrojům průkaznosti účetnictví. Účetním případem se stane hospodářská operace až poté, co je doložena účetním dokladem. Bez účetního dokladu nesmíme účtovat.

4.1 Základní účtování nákladů

Za náklady považujeme prostředky vynaložené za účelem dosažení výnosů v průběhu běžného účetního období.

Účelově vynaložená spotřeba v penězích vede ke vzniku nákladů. Jde o spotřebu materiálu, energie, opravy majetku, vynaložení množství práce – mzdy.

Náklady účtujeme na stranu „Má dáti“ narůstajícím způsobem od začátku účetního období. Nákladové účty nemají k prvnímu dni účetního období (k 1. 1.) počáteční zůstatek. Koncem roku zůstatky účtů v účtové třídě 5 převedeme na stranu „Dal“ souvztažně se zápisem na levou stranu „Účtu zisku a ztrát“ (účtová skupina 71). Vynulují se nákladové účty a připraví se pro další účetní období.

Náklady se sledují v účtové třídě 5 a člení na skupiny:

- 50 Spotřebované nákupy
- 51 Služby
- 52 Osobní náklady
- 53 Daně a poplatky
- 54 Jiné provozní náklady
- 55 Odpisy, rezervy, náklady příštích období, opravné položky v provozní oblasti
- 56 Finanční náklady
- 57 Odpisy a rezervy ve finanční oblasti
- 58 Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace

59 Daně z příjmu, převodové účty a rezerva na daň z příjmů

Pro potřeby finančního řízení firmy členíme tyto účty synteticky, příp. analyticky.

Při účtování nákladů a výnosů musíme mít stále na zřeteli, že hlavním úkolem při účtování je věrné zobrazení skutečnosti. Pro zjištění výsledku hospodaření musíme dodržet tuto zásadu tak, že z nákladů a výnosů vyloučíme ty náklady a výnosy, které časově a věcně s daným účetním obdobím nesouvisí. Výsledek hospodaření je nadále správný tehdy, pokud do něj zahrneme všechny náklady a výnosy, které do něj patří, ale nebylo o nich účtováno (Mrkosová, 2016, s. 239).

Základní účetní zásady

V souladu s §3 odst. 1 ZÚ účtujeme náklady podle těchto zásad:

- náklady se účtují zásadně do období, s nímž časově a věcně souvisejí
- náhrady vynaložených nákladů minulých účetních období se účtují do výnosů běžného roku
- náklady a výdaje týkající se budoucích období časově rozlišujeme na náklady příštích období nebo výdaje příštích období na účtech 38 – Přejížděné účty aktiv a pasiv.

Je nutno respektovat dva základní účetní principy účtování nákladů.

Mezi náklady a výnosy musí být zaručen soulad:

- věcný: náklady a výnosy musí být zjištěny na stejné objemy uskutečněných výkonů a na stejné kvantum prodaného zboží
- časový: náklady a výnosy musí být zaúčtovány v období realizace (aktuální princip). Účty časového rozlišení, dohadné položky a rezervy jsou určeny k zajištění časového souladu (Bokšová, 2013, s. 128).

Náklady, které nepatří do běžného období, i když byly uskutečněny výdaje, časově rozlišíme. Časové rozlišení nepoužijeme při nevýznamných částkách nebo pravidelně se opakujících výdajích (*Účetnictví podnikatelů*, 2018, s. 414).

4.2 Vykazování nákladů v účetních výkazech

Poskytování údajů pro potřeby finančního řízení firmy je jedním z prvořadých úkolů účetních výkazů. Interní a externí uživatelé finančních výkazů žádají, aby účetní výkazy podá-

valy pravdivé informace o finanční pozici, výkonnosti a efektivnosti činnosti v podniku (Landa, 2008, s. 25).

4.2.1 Výkaz zisku a ztráty

K vykazání účetních nákladů v účetní závěrce slouží výkaz zisku a ztráty (v praxi označován pojmem výsledovka). Poskytuje přehled tokových veličin – nákladů a výnosů a z nich vyplývající zisk, nebo ztrátu od začátku účetního období až do konce. Výkaz zisku a ztráty představuje strukturu výsledku hospodaření účetní jednotky.

Z výkazu zisku a ztráty zjistíme účetní zisk. Vykazujeme provozní zisk a zisk z finančních operací. Provozní zisk je rozhodující hodnotou ve výrobních podnicích.

Účetní jednotka si rozhodne, zda bude sestavovat výkaz v druhovém členění nebo v účelovém členění. Tato dvě členění jsou rozdílná u provozního výsledku hospodaření, v dalších částech se již neliší. Výkaz v druhovém členění je pro praxi snáze sestavitelný.

Náklady v provozní oblasti

Ve výkazu zisku a ztráty v druhovém členění se jedná o následující položky:

- A. Výkonová spotřeba (materiál, energie, služby)
- B. Změna stavu zásob vlastní činností (+, -)
- C. Aktivace
- D. Osobní náklady (mzdové náklady, náklady na pojištění)
- E. Úpravy hodnot v provozní oblasti (odpisy)
- F. Ostatní provozní náklady (daňové, rezervy)

Ve výkazu zisku a ztráty v účelovém členění se jedná o následující položky:

- A. Náklady prodeje (vč. úprav hodnot)
- B. Odbytové náklady (vč. úprav hodnot)
- C. Správní režie (vč. úprav hodnot)
- D. Ostatní provozní náklady

Náklady ve finanční oblasti

Náklady, které ovlivňují finanční výsledek hospodaření, spadají do finanční oblasti. Ve výkazu zisku a ztráty v druhovém, či účelovém členění jde o položky:

Finanční náklady (účtová skupina 56):

- náklady na prodej cenných papírů a podílů
- úroky z prodlení podle smlouvy o úvěru
- kurzové rozdíly
- oceňovací rozdíly při uplatnění reálné hodnoty

Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti (účtová skupiny 57):

- tvorba a použití rezerv nebo jejich zrušení pro nepotřebnost
- tvorba a rozpuštění opravných položek k finančnímu majetku (*Účetnictví podnikatelů*, 2018, s. 429)

Z těchto jednotlivých oblastí vypočítáme hospodářský výsledek. Pokud se jedná např. o firmu výrobní, která se nezabývá finanční činností, posuzujeme, zda zisk pokrývá finanční náklady. Těmi mohou být úroky z úvěrů a půjček, nebo bankovní poplatky.

Firma zhodnotí, zda zisku v provozní oblasti dosáhla běžnou činností, nebo prodejem majetku či zásob. Tyto operace nebývají běžnou činností firmy a ovlivní hospodářský výsledek výjimečně.

Velmi důležitým ukazatelem je přidaná hodnota. Tento ukazatel svědčí o tom, zda firma tvoří kladný hospodářský výsledek v hlavní činnosti organizace. Náklady na spotřebu materiálu, energií by měly být pokryty výkony a přispívat k tvorbě přidané hodnoty. Dostatečně vysokou přidanou hodnotu můžeme rozčlenit na úhradu dalších variabilních a fixních nákladů, podstatné je ale vytvářet zisk. U organizací zabývajících se obchodem, je součástí přidané hodnoty marže. Čím je vyšší přidaná hodnota, tím je možnost dalšího rozvoje firmy. (Čechová, 2011, s. 12).

Rozvaha

Výkaz, který je součástí účetní závěrky firmy. Poskytuje informace o hospodaření a fungování organizace.

Náklady ovlivňují rozvahu pouze prostřednictvím položky Výsledek hospodaření běžného účetního období (A. V.). Výsledek hospodaření je rozdílem účtových tříd 6 a 5, tzn. výnosů a nákladů. Cílem rozvahy je podat souhrnný přehled o majetku k rozvahovému dni na straně aktiv a zdrojů jeho krytí na straně pasiv.

Přehled o peněžních tocích (výkaz cash flow)

Výkaz cash flow je také ovlivněn náklady firmy. Metody sledování peněžních toků jsou dvě – přímá a nepřímá metoda. Nepřímá metoda je nejrozšířenější. Při sestavování výkazu vycházíme z výsledku hospodaření účetní jednotky, který dále upravujeme nepeněžní náklady (odpisy, tvorbu a čerpání rezerv, opravné položky) a o neuhrazené náklady minulých nebo budoucích účetních období. (*Účetnictví podnikatelů*, 2018, s. 411).

4.3 Horizontální a vertikální analýza

K dosažení přehledu o vývoji výnosů a nákladů podniku a jejich struktuře můžeme použít horizontální a vertikální analýzu položek výkazu zisku a ztráty. K analýze vývojových trendů (vývoj v časových řadách – horizontální analýza) a k procentnímu rozboru komponent (jednotlivé položky se zobrazí jako procentní podíly těchto komponent) využíváme absolutní ukazatele (Knápková, Pavelková, Šteker, 2013, s. 67).

4.3.1 Absolutní ukazatele

K provedení analýzy vývoje určitých hodnot v čase pomocí absolutních hodnot využijeme analýzu dlouhodobých trendů. Porovnáme hodnotu v určitém roce s hodnotou minulého roku. Absolutním ukazatelem může být např. vývoj zisku, přidaná hodnota, výsledek hospodaření v průběhu posledních let.

Horizontální a vertikální výkazy

Zobrazení horizontální analýzy představuje meziroční porovnání jednotlivých hodnot. Tento druh analýzy nám pomůže odhalit změny, ke kterým došlo ve sledované firmě.

K hodnocení použijeme výpočet absolutní změny: údaj daného roku minus rok předchozí, a výpočet relativní změny: $(\text{údaj daného roku} - \text{údaj předchozího roku}) / \text{údaj předchozího roku} \times 100$. Relativní změna je vyjádřena v procentech.

Vertikální analýza zobrazuje vztah určité hodnoty k celku. Znárodnuje strukturu významných položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty. Např. k celkovým nákladům vyjádříme v procentech poměr jednotlivých nákladů VZZ. Tento ukazatel poté srovnáváme s předchozím rokem (Landa, 2008, s. 72).

5 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

Teoretická část bakalářské práce je zpracována na podkladě údajů získaných z literárních pramenů. Daná problematika se zaměřuje na oblast nákladů a poskytuje přehled jejich rozdělení v procesu výroby.

Na začátku jsou charakterizovány náklady z hlediska finančního a z hlediska manažerského. Podle rozdílného pohledu na náklady lze rozlišit, pro kterou skupinu uživatelů jsou účetní informace určeny. Dle výstupů z finančního účetnictví mají i externí uživatelé možnost posoudit, zda je firma úspěšná. Manažerské účetnictví je určeno pro interní uživatele, informace slouží pro vnitropodnikové rozhodování.

Rozčlenění nákladů na druhové, účelové, kalkulační a v závislosti na změnách objemů výkonů je doplněno modelací nákladů ve formě zobrazení bodu zvratu.

V další části je uvedena tvorba středisek a jejich rozlišení do úrovní jejich odpovědnosti.

Dle účetního hlediska je nutno respektovat základní principy účtování nákladů. Podle stanovených zásad účtujeme náklady tak, aby byl mezi náklady a výnosy zaručen soulad. K vykazání nákladů v účetní závěrce slouží výkaz zisku a ztráty. Tento výkaz můžeme vystavovat v druhovém nebo účelovém členění. Z výkazu zisku a ztráty lze provést vertikální a horizontální analýzu, podle níž jsou v praktické části porovnávány jednotlivé hodnoty.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

6 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI

K vypracování praktické části bakalářské práce jsem zvolila společnost zabývající se výrobou hliníkových prášků a past, které jsou určeny pro podniky na výrobu pórobetonu a pro výrobu průmyslových nátěrových hmot a laků.

6.1 Základní informace o společnosti

Vybraná firma je společností s ručením omezeným se zahraniční majetkovou účastí. Společnost byla založena v roce 1992. Je jedinou firmou na českém trhu, která se zaměřuje na výrobu hliníkových prášků a past. Prodej hliníkového prášku a past koordinuje mateřská společnost v Německu. Ve spolupráci s mateřskou společností jsou výrobky firmy dodávány na mezinárodní trh. Vývoz tohoto produktu je hlavním obratem společnosti.

Mezi největší odběratele se řadí zákazníci ze zemí: Turecko, Malajsie, Rusko, Chile, Německo, Egypt, Rumunsko aj.

V roce 2008 získala společnost certifikát řízení managementu jakosti ISO 9001.

Firma je mezinárodní úspěšnou společností. Aktivita firmy se zaměřuje na vývoj, výrobu a marketing vysoce kvalitních materiálů pro průmyslové aplikace. Podíl výrobků určených pro pórobeton činí v posledních letech téměř 90 % z celé výroby. Rozhodující vliv na výsledky hospodaření má vývoj ve stavebnictví. Podíl exportu na celkovém prodeji výrobků je v průměru 93 %.

Za distribuci bronzových pigmentů odpovídá obchodní oddělení. Pigmentová výroba patří mezi speciální odvětví. Mezi kupující pigmentů patří i soukromé osoby, jež bronzové pigmenty používají k dekorativním účelům.

Mateřská firma společnosti zastřešuje i vrcholový controlling. Spolu s výkazy reportů od dceřiných společností hodnotí hospodaření celého koncernu. Výrazné odchylky mezi obdobími stanoveného plánu se zdůvodňují a je ihned přístupováno k eliminaci nežádoucích odchylek. Pečlivě je projednáván plán investic do výrobních zařízení, který je propojen s plánovaným odbytem výrobků.

V průběhu roku 2015 obdržela společnost od Ministerstva průmyslu a obchodu ČR příslib investiční pobídky dle zákona č. 72/2000 Sb. o investičních pobídkách. Príslib je poskytnut ve formě slevy na dani z příjmů.

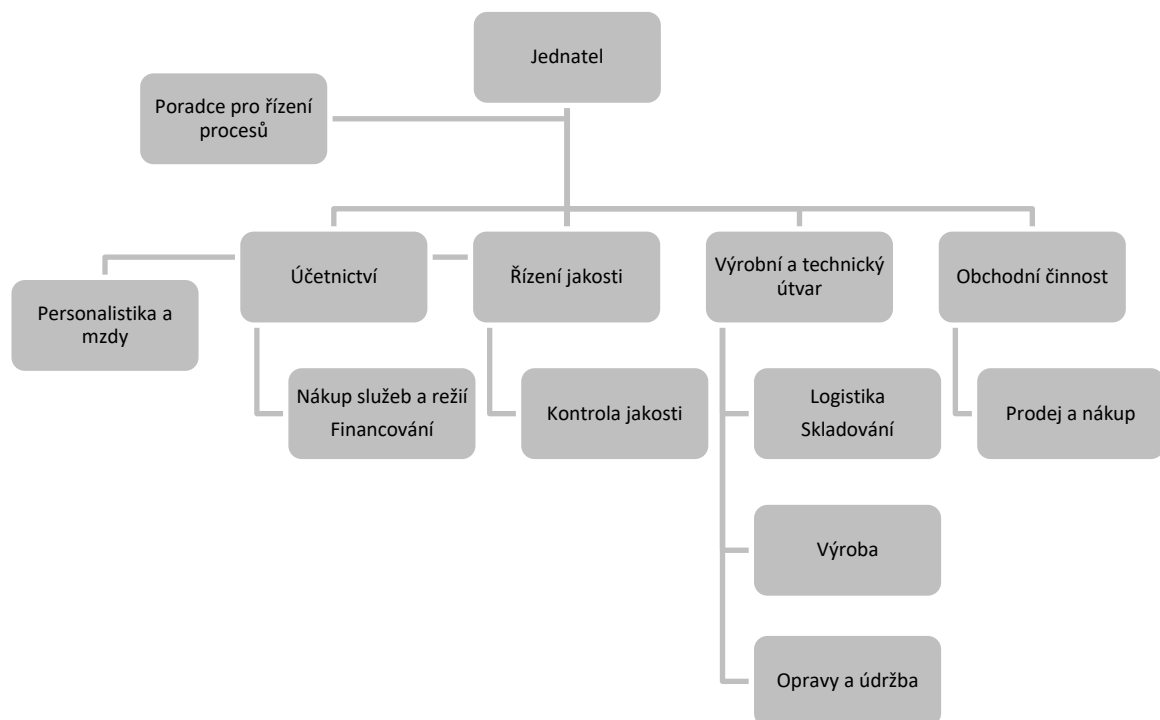
Svou podnikatelskou činností lze organizaci zařadit do odvětví CZ-NACE 20, jehož předmětem činnosti je výroba chemických látek a chemických přípravků.

Samozřejmostí je i dodržování právních a ekologických norem pro životní prostředí. Již ve fázi vývoje výrobku je věnována pozornost aspektům týkajících se energetiky a životního prostředí, aby bylo v co největší míře sníženo množství odpadu.

6.2 Organizační struktura společnosti

Řídící strukturu společnosti tvoří jednatel a management. Do managementu společnosti spadá ekonom společnosti, manažer řízení jakosti, výrobní a technický ředitel. Vedoucí manažeři jednotlivých úseků jsou přímo podřízeni jednatele společnosti. Výrobní organizační struktura je rozčleněna do několika výrobních středisek.

V roce 2018 bylo zaměstnáno ve společnosti 69 zaměstnanců. Počet zaměstnanců se výrazně neměnil. Vyšší nárůst nových zaměstnanců nastal v roce 2017, kdy v souvislosti se zvýšenou výrobní kapacitou bylo přijato několik nových zaměstnanců. Jelikož se jedná o fyzicky náročnou práci, ve výrobním procesu pracují pouze muži. Pod manažera jakosti spadají 4 pracovnice v laboratoři.



Obrázek 4. Organizační diagram společnosti (interní zdroj firmy)

7 ZÁKLADNÍ EKONOMICKÉ UKAZATELE SPOLEČNOSTI

K dosažení svých cílů a pevného postavení na trhu je prioritou firmy udržení výrobní kvality, dále dodržování termínů zakázek, orientace na zákazníky a investice do nejmodernějších technologií. Servisem a inovacemi je garantována kvalita výrobků dodávaných zákazníkům.

7.1 Přehled majetkové a finanční situace

Celková výše aktiv ve sledovaných letech 2014–2018 postupně narůstala. V roce 2018 narostla celková bilanční suma do výše 336 mil. Kč, což je oproti sledovanému roku 2014, kdy činila téměř 193 mil. Kč, nárůst o 57 %. V letech 2014 a 2015 převládají oběžná aktiva nad stálými aktivy. V roce 2015 dosahoval podíl oběžných aktiv na bilanční sumě 69 %. Výrazná změna u dlouhodobého majetku v roce 2016 byla vyvolána zařazením nových výrobních technologií a výstavbou nové výrobní budovy. Od tohoto roku společnost postupně navyšovala hodnotu svých investic.

Velké procento oběžných aktiv tvoří zásoby. Výraznou položku zásob tvoří materiál na skladě, určený k výrobě vlastních výrobků a nedokončená výroba. Evidence hotových výrobků není vedena, protože fáze výroby je ukončena prodejem, kdy jsou učiněny laboratorní zkoušky výrobku. Výrazně se na aktivech podílí i krátkodobé pohledávky. Peněžní prostředky na účtech tvořily v roce 2015 21 % celkové sumy aktiv. To mohlo být způsobeno úhradou pohledávek od zákazníků a alokováním peněžních prostředků k plánované dlouhodobé investici do DHM. Pořízení DHM vedlo ke snížení peněžních prostředků v roce 2016. Následná půjčka od mateřské společnosti ovlivnila nárůst peněžních prostředků v roce 2017.

Společnost je trvale zisková. V roce 2014 dosahoval podíl vlastního kapitálu vůči celkové bilanční sumě pasiv 94 %. Velké procento vlastního kapitálu je uloženo ve fondech ze zisku. V roce 2014 a v 2015 měla společnost jen zlomek cizího kapitálu. Nejvyšší zastoupení v cizím kapitálu mají krátkodobé závazky, a to především závazky z obchodních vztahů. V roce 2016 byl zaznamenán nárůst cizích zdrojů o 279 % oproti předchozímu roku, přesto podíl cizích zdrojů na bilanční sumě společnosti činil v daném roce pouze 21 %. Nárůst závazků z obchodních vztahů souvisel s realizací rozsáhlého investičního záměru. V roce 2017 byla společnosti poskytnuta půjčka od mateřské společnosti – závazek v rámci skupi-

ny. K datu účetní závěrky je tvořena rezerva na nevyčerpanou dovolenou, na odměnu jednatele a rezerva na audit. Společnost nevykazuje žádné závazky po lhůtě splatnosti.

Fondy ze zisku tvoří základní rezervní fond, sociální fond a zvláštní rezervní fond. Základní rezervní fond byl vytvořen 20 % základního kapitálu, v roce 2017 došlo rozhodnutím valné hromady ke snížení o polovinu z původní výše rezervního fondu.

Tabulka 1. Majetková a finanční struktura společnosti v letech 2014–2018 (vlastní zpracování)

Položka	2014	2015	2016	2017	2018
AKTIVA	192 854	197 757	264 055	324 182	336 348
Stálá aktiva – DHM	46 148	59 569	153 290	184 220	197 295
Oběžná aktiva	146 011	137 316	109 154	138 530	138 166
Zásoby	67 048	59 022	62 833	74 123	83 608
Pohledávky	55 458	36 378	28 855	35 821	33 862
Peněžní prostředky	23 505	41 916	17 466	28 586	20 696
Časové rozlišení aktiv	695	872	1 611	1 432	887
PASIVA	192 854	197 757	264 055	324 182	336 348
Vlastní kapitál	180 326	182 762	207 885	231 891	253 741
Základní kapitál	7 746	7 746	7 746	7 746	7 746
Fondy ze zisku	129 112	145 381	164 487	189 452	213 505
Cizí zdroje	12404	14 788	56 111	92 227	82 374
Krátkodobé závazky	9130	10 745	46 297	78 392	68 074
Časové rozlišení pasiv	124	207	59	64	233

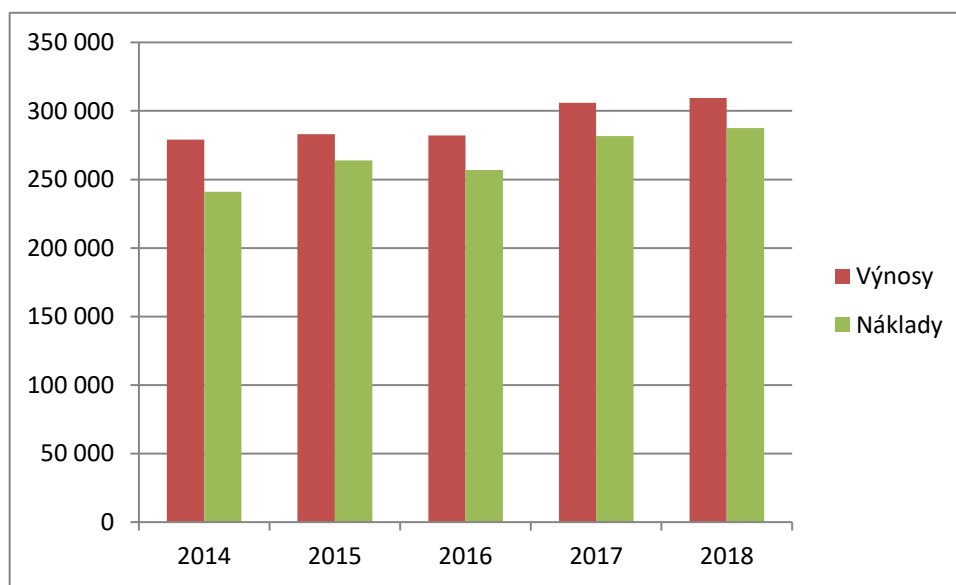
7.2 Výsledek hospodaření v letech 2014–2018

7.2.1 Vývoj celkových výnosů a nákladů v letech 2014–2018

Společnost má výrazně výrobní charakter, z tohoto důvodu většinu výnosů představují tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb (95–96 % celkových výnosů). V letech 2014–2016 nedocházelo k žádné výrazné změně objemu tržeb, v roce 2017 byl zaznamenán 8% nárůst tržeb. Tržby z prodeje materiálu jsou k poměru celkových tržeb minimální. Finanční výnosy tvoří 2 % z celkových výnosů. Celkové náklady u společnosti ve sledovaných letech postupně rostou.

Tabulka 2. Vývoj celkových výnosů a nákladů v letech 2014–2018 (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2014	2015	2016	2017	2018
Výnosy	279 175	283 172	282 061	305 995	309 533
Náklady	241 091	263 921	256 793	281 686	287 427
VH po zdanění	38 084	19 251	25 268	24 309	22 106



Obrázek 5. Graf vývoje výnosů a nákladů v letech 2014–2018 (vlastní zpracování)

7.2.2 Vývoj výsledku hospodaření v letech 2014–2018

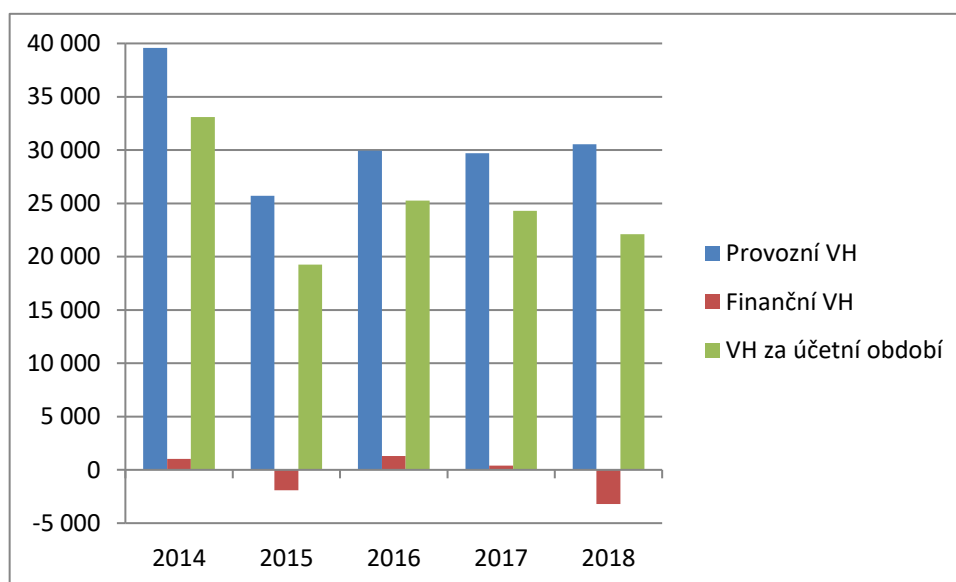
Společnost trvale vykazuje zisk a vyznačuje se vysokou finanční stabilitou. Zisk je vytvářen v provozní oblasti, proto je hospodaření společnosti příznivé. Nejvyšší pokles zisku nastal v roce 2015, přičemž tržby se oproti roku 2014 zvýšily, avšak došlo k navýšení nákladů. Položkou, která zapříčinila velký nárůst nákladů v roce 2015, byl přímý materiál. Prodej výrobků, které byly vyrobeny na sklad, vedl v následujícím roce 2016 k nárůstu VH. Srovnatelného výsledku hospodaření dosahovala firma i v dalších letech.

Ve finanční oblasti nebylo ve všech letech zisku dosaženo, jelikož se společnost nezabývá primárně finanční činností. Záporný finanční výsledek hospodaření v roce 2015 byl vyvolán důsledkem kurzových ztrát. V porovnání s rokem 2014 vzrostly v roce 2015 kurzové ztráty o 2 mil. Kč. To bylo způsobeno kurzovými rozdíly, které vznikají při úhradách za-

hraničních faktur. Změny v položkách finančního VH představují i obraty výnosů z ocenění SWAP, jelikož firma obchodovala od roku 2016 s komoditními deriváty SWAP. Derivátovou operací byla zajištěna cena hlavní výrobní komodity. V roce 2018 značně převyšovaly náklady nad výnosy z derivátových operací, proto byl vykázán záporný finanční VH.

Tabulka 3. Vývoj výsledku hospodaření v letech 2014–2018 (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2014	2015	2016	2017	2018
Provozní VH	39 593	25 699	29 944	29 695	30 528
Finanční VH	1 027	-1 902	1 291	396	-3 198
VH před zdaněním	40 620	23 797	31 235	30 091	27 330
Daň z příjmů	7 536	4 546	5 967	5 782	5 224
VH za účetní období	33 084	19 251	25 268	24 309	22 106



Obrázek 6. Graf vývoje výsledku hospodaření (vlastní zpracování)

Součástí provozního VH je taktéž důležitý ukazatel **přidané hodnoty**. Tento ukazatel vypovídá o tom, zda produkujeme žádoucí hospodářský výsledek v hlavním procesu činnosti firmy. Je jedním z ukazatelů ziskovosti a je pozitivní postupné zvyšování přidané hodnoty. V následující tabulce je vidět, že přidaná hodnota u vybrané firmy má narůstající tendenci. Na přidané hodnotě se výrazně podílejí osobní náklady, jejichž podíl na přidané hodnotě činí v posledních letech více než polovinu.

Tabulka 4. Vývoj přidané hodnoty ve srovnání s osobními náklady (vlastní zpracování)

Vybrané položky	2014	2015	2016	2017	2018
Přidaná hodnota	82 782	72 403	81 557	90 111	92 666
Osobní náklady	40 102	40 100	43 096	48 183	50 310
Podíl osobních nákladů na přidané hodnotě	48 %	55 %	53 %	53 %	54 %

8 ANALÝZA NÁKLADŮ FIRMY

Tato část bakalářské práce je zaměřena na analýzu nákladů vybrané společnosti. Struktura nákladů zobrazuje rozdělení největších položek nákladů. Druhové členění nákladů konkretizuje jednotlivé dílčí položky.

8.1 Druhové členění nákladů

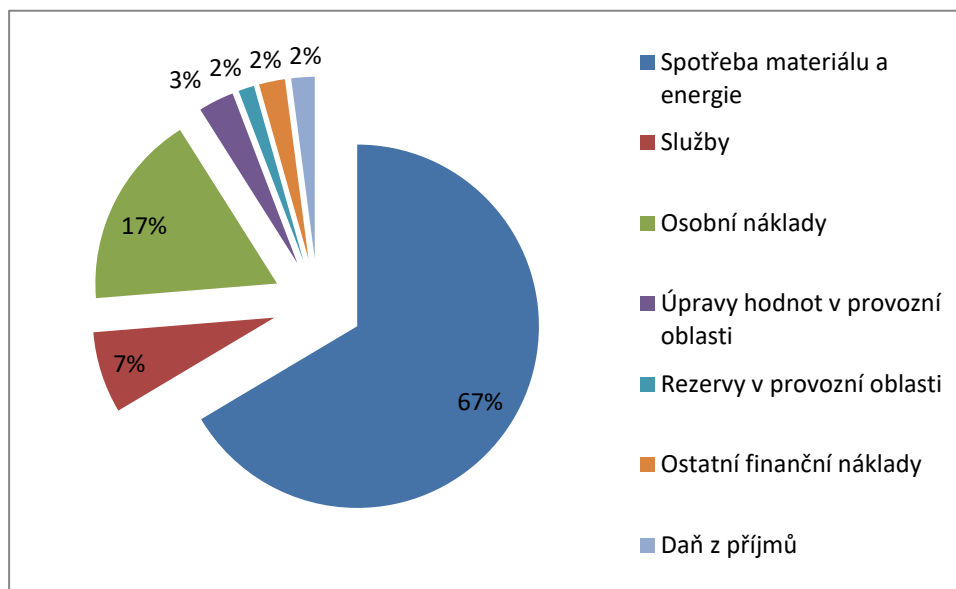
Pomocí druhového členění nákladů získáme přehled o jednotlivých nákladových druzích, které jsou vykázány ve výkazu zisku a ztráty.

Tabulka 5. Druhové členění nákladů společnosti v letech 2014–2018 (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2014	2015	2016	2017	2018
Výkonová spotřeba	187 982	212 496	187 710	208 427	222 438
– náklady vynaložené na prodané zboží	15 749	11 100	8 070	3 314	2 463
– spotřeba materiálu a energie	153 889	183 049	158 279	184 904	197 890
– služby	18 344	18 347	21 361	20 209	22 085
Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	3 512	-4 547	6 734	1 432	-9 743
Aktivace (-)	-500	-985	-651	-3 226	-741
Osobní náklady	40 102	40 100	43 096	48 183	50 310
Úpravy hodnot v provozní oblasti	4 159	4 824	5 264	8 815	14 670
Ostatní provozní náklady	1 234	2 952	5 550	5 547	-83
– rezervy v provozní oblasti	-66	210	3 266	3 933	-3 291
Nákladové úroky	0	0	0	291	183
Ostatní finanční náklady	2 066	4 535	3 123	6 435	5 169
Daň z příjmů	7 536	4 546	5 967	5 782	5 224
NÁKLADY	246 091	263 921	256 793	281 686	287 427

Nejvyšší podíl na celkových nákladech má výkonová spotřeba, což je pro výrobní podnik charakteristické. Do výkonové spotřeby zahrnujeme spotřebu materiálu, energie a služby. V položce služeb je zahrnuto přepravné výrobků při prodeji. Firma nevlastní přepravní vozidla, všechna doprava je zajišťována od smluvních dodavatelů. Další velkou položkou jsou osobní náklady, které narůstají v souvislosti s každoročním navyšováním mezd. V roce 2017 došlo k zařazení do užívání majetku z rozsáhlé investiční akce. Jednalo se o výrobní budovu a výrobní stroje. To způsobilo vysoký nárůst odpisů ve druhém roce odpi-

sování. Jelikož účetní jednotka tvoří konsolidační celek, musí povinně vykazovat odloženou daň. Zdanitelné přechodné rozdíly z titulu odpisů vedou každoročně k odloženému daňovému závazku. V letech 2016 a 2017 byla tvořena rezerva na opravy DHM. Čerpání či rozpuštění rezerv se projevilo v roce 2018 snížením nákladů. Čerpání rezerv má pozitivní vliv na VH.



Obrázek 7. Struktura nákladů společnosti v roce 2018

Spotřeba materiálu a energie: spotřeba materiálu ve výrobě, obaly, nafta, náradí, náhradní díly, pracovní oděvy, spotřeba elektrické energie a zemního plynu, kancelářské potřeby

Služby: opravy a udržování, nájemné, poradenství, přepravné, IT služby, provize, reklama a propagace, revize, školení, telefonní poplatky, poštovné, vodné...

Osobní náklady: mzdové náklady, náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, ostatní sociální pojištění, důchodové pojištění zaměstnanců

Úpravy hodnot v provozní oblasti: odpisy DHM a DDM, tvorba a zúčtování opravných položek u zásob materiálu, nedokončené výroby a zboží

Rezervy: tvorba rezerv na opravu DHM, na nevybranou dovolenou, na audit, na energii

Ostatní finanční náklady: kurzový rozdíl /ztráta/ při úhradě zahraničních faktur, náklady z derivátových operací, závazková provize za záruku

Daň z příjmů: daň z příjmů z běžné činnosti, daň z příjmů z běžné činnosti – odložená /daňový závazek z titulu odpisů/

8.1.1 Vertikální analýza výkazu zisku a ztráty

Vertikální analýza znázorňuje poměr jednotlivých nákladů VZZ k celkovým nákladům. Ukazatel je vyjádřen v procentech.

V roce 2015 dosahovala výkonová spotřeba úrovně až 81 % na celkových nákladech. Nejvýraznější podíl na výkonové spotřebě má spotřeba materiálu a energie. Osobní náklady tvoří v průměru 17 % celkových nákladů. Z pohledu vertikální analýzy se náklady skokově nemění. Rozdílný podíl na celkových nákladech ve sledovaných letech zaujímá změna stavu zásob vlastní činnosti. To je způsobeno tím, zda v daném roce účetní jednotka více vyráběla na sklad, nebo byly vyrobené výrobky prodány. V prvních letech si lze všimnout i vyššího poměru nákladů na prodané zboží, kdy byl více kladen důraz na prodej bronzových pigmentů, které slouží k dekorativním účelům. Bronzové pigmenty nakupuje firma od mateřské společnosti a následně prodává zákazníkům. Tento prodej postupně přestává být významný a prioritou firmy se stává výroba a prodej vlastních výrobků.

Tabulka 6. Vertikální analýza zisku a ztráty v letech 2014–2018 (vlastní zpracování)

(v %)	2014	2015	2016	2017	2018
Výkonová spotřeba	76	81	73	74	77
– náklady vynaložené na prodané zboží	6	4	3	1	1
– spotřeba materiálu a energie	63	69	62	66	69
– služby	7	7	8	7	8
Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	1	-2	3	1	-3
Aktivace (-)	0	0	0	-1	0
Osobní náklady	16	15	17	17	18
Úpravy hodnot v provozní oblasti	2	2	2	3	5
- úpravy hodnot DM	2	2	2	3	5
Ostatní provozní náklady	1	1	2	2	0
- zůstatková cena prodaného materiálu	0	0	0	0	1
- daně a poplatky	0	0	0	0	0
- rezervy v provozní oblasti	0	0	1	1	-1
- jiné provozní náklady	0	0	1	0	0
Nákladové úroky a podobné náklady	0	0	0	0	0
Ostatní finanční náklady	1	2	1	2	2
Daň z příjmů	3	2	2	2	2
NÁKLADY	100	100	100	100	100

8.1.2 Horizontální analýza výkazu zisku a ztráty

Meziroční porovnání jednotlivých nákladů je vyjádřeno horizontální analýzou. Absolutní změna mezi jednotlivými roky a relativní změna vyjádřená v procentech zachycuje vývoj nákladů v čase. Zde lze vidět, k jakým výkyvům dochází u výkonové spotřeby, jejíž snížení v roce 2016 bylo způsobeno nižší spotřebou materiálu. V roce 2018 je vykázána záporná hodnota, která vyjadřuje velký přírůstek stavu zásob vlastní činnosti. Položka aktivace výrazně vzrostla v roce 2017. Byly aktivovány odpracované hodiny pracovníků údržby, které souvisely s realizací investičních akcí, nebo s opravou DHM.

Od roku 2016 dochází k nárůstu odpisů, které v roce 2018 dosáhly 14,938 mil. Kč, což byl nárůst oproti předešlému roku o 66 %. Za pozornost stojí i položka rezerv. V roce 2016 začala společnost tvořit zákonnou rezervu na opravu DHM. V roce 2018 došlo k rozpuštění části rezerv z důvodu zrušení plánované opravy. Kolísající hodnoty z derivátových operací znázorňují změny v položkách ostatních finančních nákladů.

Tabulka 7. Horizontální analýza výkazu zisku a ztráty v letech 2014–2018 (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2014	v %	2015	v %	2016	v %	2017	v %	2018	v %
Výkonová spotřeba	4 026	2	24 514	13	-24 786	-12	20 717	11	14 011	7
– náklady vynaložené na prodané zboží	-5 429	-26	-4 649	-30	-3 030	-27	-4 756	-59	-851	-26
– spotřeba materiálu a energie	8 272	6	29 160	19	-24 770	-14	26 625	17	12 986	7
– služby	1 183	7	3	0	3 014	16	-1 152	-5	1 876	9
Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	10 210	-152	-8 059	-229	11 281	-248	-5 302	-79	-11 175	-780
Aktivace (-)	-145	41	-485	97	334	-34	-2 575	396	2 485	-77
Osobní náklady	716	2	-2	0	2 996	7	5 087	12	2 127	4
Úpravy hodnot v provozní oblasti	-2 365	-36	665	16	440	9	3 551	67	5 855	66
Ostatní provozní náklady	-788	-39	1 718	0	2 598	0	-3	0	-5 630	-101
– rezervy v provozní oblasti	-91	-364	276	-418	3 056	1 455	667	20	-7 224	-184
Nákladové úroky a podobné náklady	0	0	0	0	0	0	291	0	-108	-37
Ostatní finanční náklady	543	36	2 469	120	-1 412	-31	3 312	106	-1 266	-20
Daň z příjmů	901	14	-2 990	-40	1 421	31	-185	-3	-558	-10
NÁKLADY	13 098	6	17 830	7	-7 128	-3	24 893	10	5 741	2

8.2 Analýza vybraných nákladů

Podrobnější analýza je provedena pouze u nákladů, které se podílejí na celkových nákladech nejvíce. Finanční náklady tvoří velmi malé procento, proto jsou zdůrazněny náklady jen z provozní činnosti.

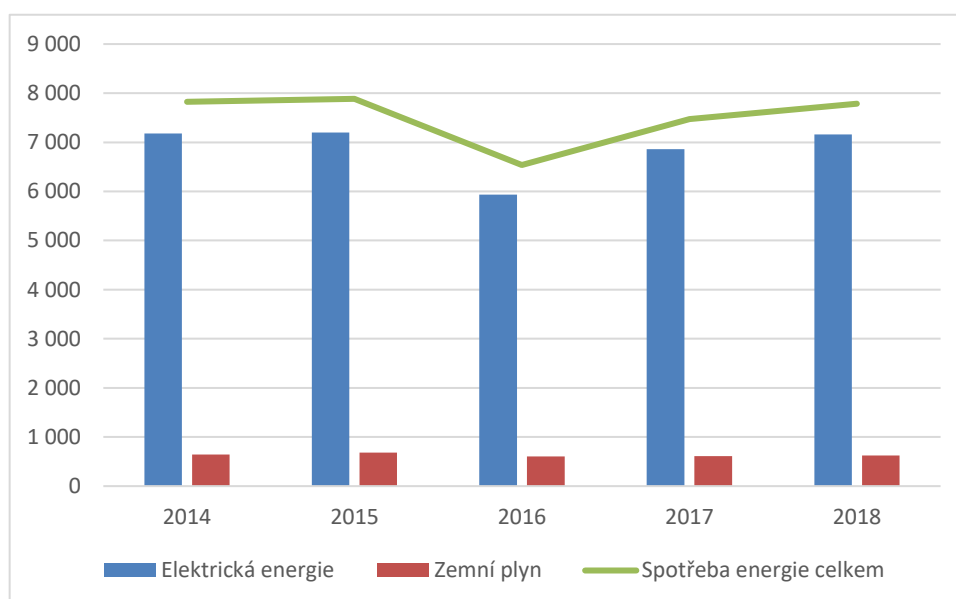
Spotřeba materiálu a energie

Hlavním výrobním materiálem je pro firmu hliníková krupice. Tato komodita je důležitá pro výrobu vlastních výrobků. Účetní jednotka vede skladovou evidenci způsobem A. Nakoupený přímý výrobní materiál je zaúčtován na účet 111 – Pořízení materiálu, poté na 112 – Materiál na skladě. V okamžiku spotřeby se účtuje na nákladové účty.

Další podstatná částka nákladů se týká spotřeby režijního materiálu. Na účet 501 řadí účetní jednotka spotřebu náhradních dílů, pohonné hmoty, kancelářské potřeby, náradí, IT materiál, pracovní oděvy, aj. Nejnákladnější jsou náhradní díly výrobních zařízení, jejichž pořizovací cena je vysoká. Jedná o elektromotory, analyzátoři, čerpadla aj.

Tabulka 8. Srovnání spotřeby energie v letech 2014–2018 (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2014	2015	2016	2017	2018
Elektrická energie	7 179	7 202	5 935	6 861	7 160
Zemní plyn	645	683	603	611	624
Spotřeba energie celkem	7 824	7 885	6 538	7 472	7 784



Obrázek 8. Graf vývoje energie v letech 2014–2018 (vlastní zpracování)

Spotřeba energie zahrnuje spotřebu elektřiny a plynu. Společnost o spotřebě energie účtuje prostřednictvím účtu 502 – Spotřeba energie. Opětovný nárůst nákladů energie v roce 2017 o 1 mil. Kč souvisel i se zvýšeným nárůstem tržeb.

Osobní náklady

Součástí osobních nákladů jsou mzdové náklady a náklady na sociální a zdravotní pojištění. Mzdové náklady zahrnují mzdy dělníků a pracovníků THP. Na účet 521 – Mzdové náklady se účtují celkové částky hrubých mezd ze závislé činnosti. Účtují se zde i nároky dle dohod o pracovní činnosti a o provedení práce. Zaměstnanci na trvalý pracovní poměr jsou odměňováni měsíční mzdou. Pracovníci zaměstnaní mimo pracovní poměr jsou odměňováni časovou mzdou. Jelikož se jedná o rizikové pracoviště, je ve firmě kladen velký důraz na dodržování předpisů o bezpečnosti práce. K motivaci pracovníků za správně odvedenou práci přispívá taktéž odměňování ve formě prémie. Pracovníkům, kteří mají podepsanou dohodu o pracovní činnosti, jsou hrazeny i příplatky za práci, které jsou nad rámec Zákoníku práce. U mzdových nákladů dochází k navyšování plánovitě ve spojitosti s každoročním navyšováním mezd.

Na účtu 524 – Zákonné sociální pojištění eviduje společnost náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění za své zaměstnance. Pojistné je daňovým nákladem, pokud bylo uhrazeno do 31. ledna následujícího roku po uplynutí zdaňovacího období. Společnost své závazky hradí vždy ve splatném termínu.

Výraznou položkou jsou i zákonné sociální náklady vedené na účtu 527, kde je evidováno, kolik firma přispěla svým zaměstnancům na životní pojištění za dané období.

Tabulka 9: Vývoj mzdových nákladů (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2014	2015	2016	2017	2018
Mzdové náklady	29 315	29 277	31 537	35 169	36 657
Zdravotní + sociální poj.	10 787	10 823	11 559	13 014	13 653
Osobní náklady celkem	40 102	40 100	43 096	48 183	50 310
Počet zaměstnanců	59	58	59	69	69

Odpisy

Společnost odepisuje pouze dlouhodobý hmotný majetek, nehmotný majetek ve vyšších hodnotách neeviduje. Soubor dlouhodobého majetku obsahuje administrativní budovu, výrobní budovy, sklady, výrobní stroje a technologie, vysokozdvizné vozíky, osobní auta,

samostatné movité věci a soubory movitých věcí, dále i pozemky. Majetek zařazený do užívání odepisuje společnost do výše pořizovací ceny. V případě montáže nové technologie vlastními pracovníky, je k ceně pořízení připočítávána i aktivace hodin pracovníků údržby firmy.

Daňové odpisy jsou stanoveny dle zákona. Účetní jednotka odepisuje majetek zrychleným způsobem. O daňových odpisech se neúčtuje, stanovují se v roční výši a jsou důležité pro zjištění správného základu daně.

Účetní odpisy představují skutečné opotřebení majetku a jsou stanoveny dle vnitřního předpisu firmy. O účetních odpisech jednotka účtuje od data zařazení a podle stanovené doby životnosti majetku.

Tabulka 10: Účetní a daňové odpisy společnosti (vlastní zpracování)

(v Kč)	2014	2015	2016	2017	2018
Účetní odpisy	4 144 608,00	4 776 386,00	5 307 897,00	8 707 921,00	14 856 377,00
Daňové odpisy	5 551 137,00	6 412 305,00	7 509 063,00	23 822 905,00	34 004 381,00

Dle tabulky lze porovnat, o kolik se zvýšily odpisy firmy v roce 2017 po zařazení rozsáhlé investice do užívání. Účetní jednotka zvolila zrychlený způsob odpisování, který na začátku odpisování snižuje základ pro zdanění. Ke konci životnosti odpisy klesají a zvyšuje se daňový základ. Jelikož firma dostala rozhodnutí o příslibu investiční pobídky, zvažovalo vedení využití zvýšeného odpisu v prvním roce odpisování o 10 %. Tímto by firma minimalizovala svou daňovou povinnost za zdaňovací období 2017. V dalších letech by se daňový odpis snížil a zvýšil by se základ daně tak, aby mohla být využita sleva na dani. Tu může poplatník uplatnit nejdříve ve zdaňovacím období, ve kterém splnil všeobecné podmínky podle zákona o investičních pobídkách. Potřebný základ daně k uplatnění slevy na dani byl však ovlivněn i výší zakázek. Plánovaného navýšení nebylo dosaženo a z tohoto důvodu nebyla sleva na dani prozatím uplatněna.

8.3 Účelové členění nákladů

Následující náklady jednicové a režijní se člení ve vztahu k jednotlivým výkonům.

Jednicové náklady nám poskytují informaci o rozsahu nákladů, které přiřazujeme k určitému výkonu. Patří k nim náklady na spotřebu přímého materiálu a náklady na přímé mzdy. Přímý materiál eviduje účetní jednotka na účtu 501 VYR – Spotřeba materiálu –

přímý výrobní materiál. Jedná se o hliníkovou krupici, chemikálie a chemické přísady do výrobků. Z tabulky je patrné, že pro výrobní podnik je přímý materiál nejvyšší nákladovou položkou. Přímé mzdy byly určeny v poměru 70 % k celkovým mzdám a zahrnují pouze mzdy výrobních dělníků. Součástí jednicových nákladů jsou i odvody z přímých mezd. Jednicové náklady tvoří v průměru 69 % celkových nákladů firmy.

Tabulka 11. Jednicové a režijní náklady společnosti (vlastní zpracování)

Náklady (v tis. Kč)	2016	2017	2018
Jednicové náklady	166 382	194 378	208 353
Přímý materiál	136 215	160 650	173 136
Přímé mzdy	22 076	24 618	25 660
Odvody z přímých mezd	8 091	9 110	9 557
Režijní náklady	90 411	87 308	79 074
Ostatní materiál	15 526	16 782	16 970
Energie	6 538	7 472	7 784
Ostatní mzdové náklady	9 461	10 551	10 997
Odvody z ostatních mzdových nákladů	3 468	3 903	4 096
Opravy a udržování	3 837	3 037	3 477
Přepravné	4 022	4 804	5 772
Cestovné	132	51	103
Provize	6 616	6 570	7 274
Ostatní služby	6 594	5 436	5 310
Odpisy	5 271	8 715	14 938
Daně	5 968	5 781	5 224
Náklady na prodané zboží	8 070	3 314	2 463
Změna stavu nedokončené výroby + Aktivace	6 083	-1 794	-10 484
Rezervy	3 266	3 933	-3 291
Pojištění a ostatní provozní náklady	2 436	2 027	3 089
Nákladové úroky	0	291	183
Ostatní finanční náklady	3 123	6 435	5 169

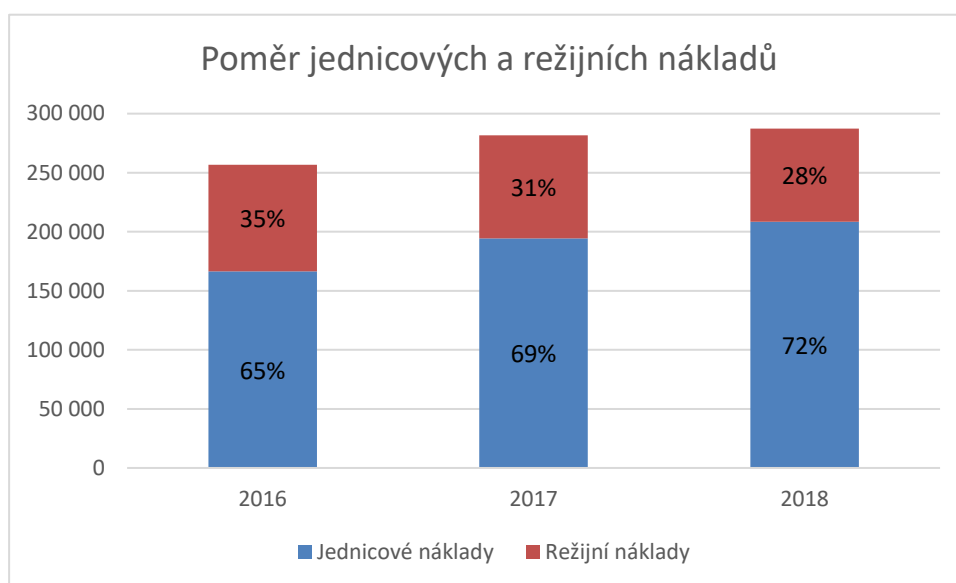
V režijních nákladech jsou obsaženy náklady skupiny činností společnosti. Lze je rozčlenit do zásobovací, výrobní, správní a odbytové režie.

Režijní náklady jsou náklady nepřímé. Zahrnují náklady na obsluhu a řízení. Obaly, do kterých jsou výrobky uskladněny, jsou obsaženy v položce ostatního materiálu. Obalový materiál tvoří téměř 64 % ostatního materiálu. Pokud jsou do těchto obalů baleny výrobky, klasifikované jako nebezpečné pro přepravu a manipulaci, musí tyto obaly odpovídat předpisům pro balení nebezpečných látek. Ostatní mzdy a odvody z mezd obsahují náklady na

mzdy řídicích pracovníků, pracovníků ekonomického úseku, ostatních THP pracovníků, pracovníků údržby a skladu. Náklady na provize je částka hrazená mateřské společnosti za zprostředkování zakázek.

Přepavné se týká výhradně přepravy při prodeji vlastních výrobků. Náklady na pohonné hmoty do vysokozdvížných vozíků jsou zahrnuty v ostatních provozních nákladech.

Jednicové náklady přímo souvisí s výrobou. Režijní náklady jsou vyjádřeny komplexněji. Podíl jednicových nákladů společnosti vysoce převyšuje podíl režijních nákladů. S ohledem na možné výkyvy zakázek je tento fakt pro vybranou společnost velmi příznivý.



Obrázek 9. Poměr jednicových a režijních nákladů společnosti (vlastní zpracování)

8.4 Členění nákladů podle závislosti na změně objemu výroby

Následující rozdělení se týká rozlišení nákladů na variabilní a fixní podle významnosti daných nákladových položek. Rozdělení nákladů je požadováno ze strany mateřské společnosti v rámci měsíčních reportů, které jsou v kompetenci ekonoma společnosti. Údaje pro rozčlenění byly čerpány z účetních výkazů firmy, a to z VZZ a z obrátové předvahy jednotlivých roků. Dílčí nákladové položky jsou stanoveny odpovídajícím procentem z nákladových položek analytických účtů. Ne všechny náklady lze přesně rozdělit na variabilní a fixní. Poměrové členění vyjadřuje, jaké množství nákladů je nutné vynaložit při výrobě a kolik připadá na fixní náklady.

Tabulka 12. Variabilní náklady společnosti (vlastní zpracování)

Variabilní náklady (v tis. Kč)	2016	2017	2018
Materiál přímý	136 215	160 650	173 136
Elektřina + plyn (75 %)	4 902	5 604	5 838
Voda (50 %)	174	235	260
Materiál ostatní (64 %)	9 936	10 740	10 860
Přepravné (95 %)	3 820	4 563	5 483
Ostatní služby (25 %)	1 561	1 241	1 197
Mzdy přímé (70 %)	22 076	24 618	25 660
Odvody z přímých mezd (70 %)	8 091	9 110	9 557
Změna stavu nedokončené výroby	6 734	1 431	-9 743
Aktivace DHM	-651	-3 226	-741
Opravy a udržování (45 %)	1 726	1 366	1 564
Provize	6 616	6 570	7 274
Variabilní náklady celkem	201 200	222 902	230 345

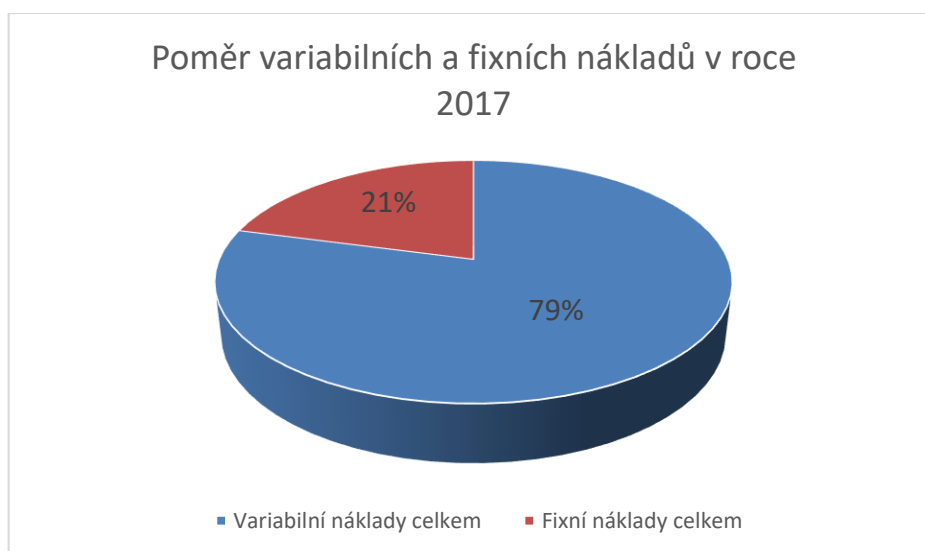
Nejvýraznější položkou **variabilních nákladů** je materiál přímý, jehož výše se v jednotlivých letech navyšuje v závislosti na objemu výroby. Další významnou položkou jsou náklady na přímé mzdy. Taktéž náklady na provize jsou celkově zahrnuty ve variabilních nákladech, poněvadž se jedná o náklady přímo související s projednaným objemem zakázek. Obaly, v nichž se vyrobené množství produkce uskládá a následně i prodává, jsou obsaženy v položce ostatního materiálu. Mezi obalový materiál patří soudky, palety, pytle. Energie je z velké části využita při provozu strojů ve výrobě. Určité množství spotřeby vody se využívá k ochlazení strojů při výrobním procesu. Firma nedisponuje vlastním vozovým parkem. Pro mezinárodní, nákladní a kamionovou přepravu výrobků využívá služeb dodavatelů, zajišťující logistické služby.

Mezi **fixní náklady** je zařazena zbylá část energie ca 25 % na osvětlení a vytápění budov. Zbývajících 5 % přepravného souvisí s prodejem materiálu. Do ostatního materiálu jsou zahrnuty pohonné hmoty do vozidel technických pracovníků, IT materiál, náradí, náhradní díly, ale i pracovní oděvy. Z velké části patří mezi fixní náklady i ostatní služby. Služby jsou analyticky rozčleněny na nájemné, poradenství – audit, školení, likvidace odpadů, stravné, aj. Stálými platbami fixních nákladů jsou revize elektrických zařízení, ostraha objektu a měření emisí. Z důvodu realizace velkých investičních akcí je v posledních letech výrazný nárůst položky odpisů. Následné zařazení do odpisových skupin se zrychleným daňovým odpisováním přivedlo velký rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy, z kterého

plyne výpočet odloženého daňového závazku. V roce 2018 byla vypočítána celková odložená daň v částce 3.756 tis. Kč, zbývající položka daně obsahuje daň z běžné činnosti splatnou v částce 1.468 tis. Kč.

Tabulka 13: Fixní náklady společnosti (vlastní zpracování)

Fixní náklady (v tis. Kč)	2016	2017	2018
Náklady na prodané zboží	8 070	3 314	2 463
ZC prodaného materiálu	450	568	2 089
Elektrina + plyn (25 %)	1 636	1 868	1 946
Voda (50 %)	174	235	260
Materiál ostatní (36 %)	5 590	6 042	6 110
Přepravné (5 %)	202	241	288
Ostatní služby (75 %)	4 686	3 725	3 594
Cestovné	132	51	103
Mzdové náklady (30 %)	9 461	10 551	10 997
Odvody z mezd (30 %)	3 468	3 903	4 096
Opravy a udržování (55 %)	2 111	1 671	1 912
Odpisy	5 271	8 715	14 938
Pojištění	530	491	608
Ostatní provozní náklady	1 455	969	392
Daně	5 968	5 781	5 224
Finanční náklady	3 123	6 726	5 352
Tvorba a rozpuštění rezerv	3 266	3 933	-3 291
Fixní náklady celkem	55 593	58 784	57 081



Obrázek 10. Poměr variabilních a fixních nákladů (vlastní zpracování)

8.5 Analýza bodu zvratu

Jak již bylo zmíněno v teoretické části, pro výpočet bodu zvratu je hlavní podmínkou rozdělení nákladů společnosti, a to na variabilní a fixní. Jelikož společnost vyrábí široký sortiment různých výrobků, nebylo možné provést výpočet bodu zvratu pomocí ceny výrobku. Pro výpočet byl aplikován haléřový ukazatel nákladovosti (h): $h = \frac{VN}{T}$, který vyjadřuje podíl variabilních nákladů na 1 koruně tržeb.

Bod zvratu firmy v jednotlivých letech byl vypočten dle vzorce: $BZ = \frac{FN}{1-h}$

Bod zvratu nastal v momentě úhrady fixních a variabilních nákladů objemu produkce. Do tohoto momentu nevytvářela firma zisk. Od bodu zvratu nastala tvorba zisku. Analýza bodu zvratu naznačila, jakého objemu produkce musela firma dosáhnout, aby byly uhrazeny celkové náklady. Bod zvratu vybrané společnosti se postupně navyšoval v závislosti se stoupajícími náklady v jednotlivých letech. Dle výpočtu haléřového ukazatele je vidět, že s rostoucími tržbami se navyšoval i podíl variabilních nákladů na celkovou produkci.

Bezpečnostní podnikatelská rezerva v peněžním vyjádření ukázala, o kolik se mohly snížit výnosy od dosažení bodu zvratu. Procentuálně je vyjádřena pomocí bezpečnostního koeficientu. Bezpečnostní koeficient je hodně vzdálen nule a společnost nemusela zavádět další opatření spočívající např. ve zvyšování cen výrobků. Nízký podíl fixních nákladů nepředstavuje pro firmu velké provozní riziko.

Analýzu bodu zvratu firma neprovádí. Ve všech analyzovaných letech přesáhla společnost peněžní bod zvratu. Společnost je trvale zisková, což dokazuje poměrně vysoká bezpečnostní rezerva.

Tabulka 14. Výpočet bodu zvratu v letech 2016–2018 (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	2016	2017	2018
Variabilní náklady	201 200	222 902	230 345
Fixní náklady	55 593	58 784	57 081
Haléřový ukazatel	0,7133	0,7284	0,7442
Celkové výnosy	282 061	305 995	309 533
Bod zvratu	193 906,5	216 436	223 147
Bezpečnostní podnikatelská rezerva	88 154,50	89 559	86 386
Bezpečnostní koeficient (%)	31,3	29,3	27,9

9 EVIDENCE NÁKLADŮ VE VYBRANÉ FIRMĚ

Tato kapitola pojednává o způsobu evidence a rozúčtování nákladů spojených s činností firmy. Informační systém následně poskytuje výchozí data, která jsou nezbytná ke správnému rozčlenění nákladů.

9.1 Pravidla rozúčtování nákladů na jednotlivá střediska

Ve vybrané společnosti jsou náklady účtovány na jednotlivá střediska firmy. Střediska jsou rozdělena na výrobní a střediska správní. Rozčlenění výrobních středisek je provedeno dle druhu výroby, která je na daném středisku realizována.

Mezi střediska správy je zařazeno středisko budov, pozemků, údržby, administrativy, vnitropodnikové dopravy, laboratoře aj.

Přiřazení nákladů k nákladovým střediskům nastává již při zaúčtování daňových dokladů do účetního systému SAP Business One. Účetní doklady jsou kontrolovány po věcné stránce odpovědnou osobou, která podpisem potvrdí existenci a oprávněnost operace. Podle obsahu účetního dokladu odsouhlasí doklad na základě dodacího listu, popř. objednávky vyúčtované operace, doplní správné číslo střediska a předá doklad do účtárny. Záležitostí účetního je kontrola formální správnosti a zda jsou splněny náležitosti předepsané pro účetní doklady. Každý účetní doklad je zaúčtován do účetnictví v jednotlivých modulech programu SAP. V programu je nadefinována podmínka zadání střediska u nákladového účtu.

Střediska nemají vlastní účetnictví, není proto zavedeno ani vnitropodnikové účetnictví.

Ve společnosti je měsíčně vypracováván rozpočet nákladů na výrobní střediska. K výrobním střediskům jsou přiřazeny tržby, které tato střediska produkují. Analýza a vyhodnocení rozpočtu jsou součástí reportu mateřské společnosti. Výkazy reportingu zpracovává ekonom společnosti, který je zároveň vedoucím ekonomického úseku. Ekonom společnosti také koordinuje zapojení ostatních pracovníků ke splnění požadovaných úkolů.

Další oblastí nákladů, které jsou rozúčtovány na jednotlivá střediska, jsou mzdové náklady. Firma využívá pro zpracování mezd SW produkt PERM. Ne všichni pracovníci výroby pracují v daném měsíci na jednom výrobním středisku. Každý pracovník je přidělen na dané kmenové středisko a dle požadavků a potřeb výroby může být v průběhu měsíce při-

řazen na jiné výrobní středisko. Prostřednictvím pořizovacích formulářů pracovníků jsou mzdové náklady rozúčtovány na daná střediska.

Z důvodu požadavku mateřské firmy byl nově zaveden docházkový systém pro výrobu. Docházkový systém obsahuje modul výroby, který poskytuje data, jež jsou potřebná pro lepší analýzu produktivity firmy. Každý výrobní pracovník zadá na konci pracovní směny do systému druh a množství vyrobeného produktu. Zadávací terminál je u každého výrobního zařízení.

Příklad rozúčtovaných nákladů na výrobní střediska 050, 051, 052, 190 (v Kč) je uveden v následující tabulce.

Tabulka 15. Rozúčtování nákladů na střediska (vlastní zpracování)

Účet	Název účtu	r. 2017	r. 2018
501 001	Spotřeba materiálu – ostatní režie	329 988	428 644
501 NAD	Spotřeba materiálu – náhradní díly	572 939	1 233 054
501 NDS	Spotřeba mat. – ND od mateřské spol.	450 126	111 341
501 NAR	Spotřeba materiálu – nářadí	6 990	4 935
501 PRA	Spotřeba materiálu – pracovní oděvy	292 137	278 897
511 001	Opravy a udržování	185 811	1 572 274
518 001	Ostatní služby	306 336	315 902
518 NAJ	Ostatní služby – nájemné	1 925	34 914
518 ODP	Ostatní služby – likvidace odpadu	0	100 461
513 001	Náklady na reprezentaci	0	400
521 001	Mzdové náklady	9 227 744	9 601 470
524 001	Zákonné sociální pojištění	3 115 838	3 234 891
551 DDM	Odpisy drobného DM	0	15 721
525 001	Ostatní sociální pojištění	13 414	15 336
Náklady celkem v Kč		14 503 249	16 948 242

Náklady se účtují na účty stanovené účtovým rozvrhem firmy. K podrobnějšímu sledování nákladů syntetického účtu stanovila účetní jednotka vlastní analytické účty.

Náklady, které jsou uvedeny v tabulce, jsou sečteny za čtyři výrobní střediska, na kterých se realizují prvotní výrobky. Na každém z uvedených středisek je určitý počet výrobních zařízení-kulových mlýnů, na kterých se zpracovává hliníková krupice. Tyto výrobky jsou brány jako polotovary. Další střediska slouží k síťování prášku, homogenizaci, míchání past atd. Jedná se např. o zjemnění hliníkového prášku, výrobu past či jiných druhů výrobků. Z tohoto důvodu nebyly náklady z dalších středisek připočítány k nákladům středisek

050, 051, 052, 190. Jelikož nelze srovnávat ostatní střediska dle nákladovosti, bylo provedeno porovnání nákladů středisek 050, 051, 052, 190 v časovém horizontu. Středisko 190 vzniklo v roce 2017 po zařazení nové technologie. Jedná se o velký kulový mlýn, na kterém se vyrobí téměř čtyřnásobné množství hliníkového prachu oproti mlýnům umístěným na ostatních střediscích.

Mezi sledované náklady patří i nákup náhradních dílů. Náhradní díly jsou nezbytné především k opravám výrobních zařízení. Díly jsou nakupovány od vybraných dodavatelů, nebo prostřednictvím mateřské společnosti. K tomu slouží i analytické rozúčtování.

V roce 2018 výrazně narostla částka za opravy. Na střediscích 050, 051, 052 je zařazeno 18 kulových mlýnů. Na mlýnech se vyrábí více než 35 let a je nutná jejich stálá údržba. Z důvodu plánovaných oprav vytváří firma rezervy. Nový kulový mlýn na středisku 190 byl zprovozněn a zařazen do užívání ke konci roku 2017.

K podrobnějšímu sledování nákladů byl vyčleněn v roce 2018 i účet za likvidaci odpadu. Každé středisko vyprodukuje určité procento odpadu. S ohledem na životní prostředí bylo přistoupeno k eliminaci množství vyprodukovaného odpadu a zároveň i vybudováno spalovací zařízení RTO.

Pravidelně je prováděno měření emisí specializovanou firmou.

Práce na střediscích je riziková a pracovníci musí dodržovat předpisy o bezpečnosti práce. Veškeré pracovní oděvy jsou pořízeny od specializované firmy, jíž se hradí i náklady za údržbu a praní předepsaných pracovních oděvů.

9.2 Vykazování jednotlivých nákladů

Vedení podniku potřebuje mít přehled o vývoji firmy. Účetní výkazy poskytují důležité informace pro manažery. Na základě těchto výkazů můžou zjistit a vyhodnotit, zda je vhodné do něčeho investovat, nebo zda přistoupit ke snižování nákladů. Pro zpracování podrobnější analýzy nákladů je použita obratová předvaha z dané období. Z té lze vyčíst, jak velké náklady plynou z běžné činnosti podniku. Jedná se o náklady z prodaných výkonů, mzdové náklady, odpisy, vyřazení dlouhodobého majetku či finanční náklady.

Zůstatek na účtu - 501NAD, Spotřeba materiálu - náhradní díly/Material consumption - spareparts

Účet hlavní knihy 501NAD Spotřeba materiálu - náhradní díly/Material consum

#	Datum úč...	Datum spl...	Číslo trans...	P...	Číslo pův...	Ref. 1	Ref. 2	R.	Pravidlo roz...	Projekt	Protiučet	Detaily	OP/kód účtu	Dj/MD (FM)	Kumulovaný zůst...
227	02/11/17	16/11/17	⇒ 116371	PU	⇒ 720240	720240	2017001517	⇒	150		⇒ 700043	Jistič,stykač,,relé	501NAD	12.935,51	CZK 1.276.737,50
228	02/11/17	16/11/17	⇒ 116371	PU	⇒ 720240	720240	2017001517	⇒	540		⇒ 700043	Jistič,stykač,,relé	501NAD	34.329,52	CZK 1.311.067,02
229	06/11/17	14/11/17	⇒ 116357	PU	⇒ 720228	720228	17259	⇒	960		⇒ 700053	Vrták,páska,silkon,špachtle,r	501NAD	326,61	CZK 1.311.393,63
230	09/11/17	23/11/17	⇒ 116731	PU	⇒ 720264	720264	721003018	⇒	051	8000047	⇒ 700584	Transformátor	501NAD	1.766,93	CZK 1.313.160,56
231	09/11/17	23/11/17	⇒ 116732	PU	⇒ 720265	720265	1171712	⇒	051	8000047	⇒ 700589	Transformátor	501NAD	2.744,63	CZK 1.315.905,19
232	10/11/17	24/11/17	⇒ 116738	PU	⇒ 720271	720271	81721945	⇒	051	8000047	⇒ 700538	Stejnosměrný zdroj	501NAD	4.180,95	CZK 1.320.086,14
233	10/11/17	24/11/17	⇒ 116814	PU	⇒ 720289	720289	1172111	⇒	051		⇒ 700267	Pásky	501NAD	1.827,50	CZK 1.321.913,64
234	10/11/17	24/11/17	⇒ 116814	PU	⇒ 720289	720289	1172111	⇒	052		⇒ 700267	Pásky	501NAD	1.827,50	CZK 1.323.741,14
235	10/11/17	24/11/17	⇒ 116815	PU	⇒ 720290	720290	2017124	⇒	130		⇒ 700208	Šroub+matice pro filtr.desky	501NAD	66.830,00	CZK 1.390.571,14
236	10/11/17	24/11/17	⇒ 116816	PU	⇒ 720291	720291	2017123	⇒	052		⇒ 700208	Oprava bronz. nábojů pro ot	501NAD	13.050,00	CZK 1.403.621,14
237	10/11/17	24/11/17	⇒ 116816	PU	⇒ 720291	720291	2017123	⇒	051		⇒ 700208	Oprava bronz. nábojů pro ot	501NAD	13.050,00	CZK 1.416.671,14
238	14/11/17	24/11/17	⇒ 116871	PU	⇒ 720311	720311	001067708	⇒	051	8000047	⇒ 700437	Spinací zesilovač	501NAD	8.528,60	CZK 1.425.199,74
239	15/11/17	15/12/17	⇒ 116995	PU	⇒ 720346	720346	3470019147	⇒	130		⇒ 700615	Dvoucestný ventil - 2 ks	501NAD	5.420,80	CZK 1.430.620,54
240	16/11/17	30/11/17	⇒ 116850	PU	⇒ 720300	720300	37023228	⇒	051	8000047	⇒ 700587	Teplotní převodník	501NAD	15.392,77	CZK 1.446.013,31
241	22/11/17	06/12/17	⇒ 116885	PU	⇒ 720319	720319	170693	⇒	051	8000047	⇒ 700544	Převodník stříd.proudu	501NAD	2.580,20	CZK 1.448.593,51
242	23/11/17	08/12/17	⇒ 116993	PU	⇒ 720345	720345	2017001582	⇒	051		⇒ 700043	Jističe,spouštěč,....	501NAD	10.042,24	CZK 1.458.635,75
243	23/11/17	08/12/17	⇒ 116993	PU	⇒ 720345	720345	2017001582	⇒	050	8000039	⇒ 700043	Jističe,spouštěč,....	501NAD	28.800,48	CZK 1.487.436,23

Obrázek 11. Náhled na zápis zúčtovaných nákladů v SAP Business One

Zaučtování probíhá prostřednictvím softwarového systému SAP Business One na stanovené analytické účty. Po zaučtování faktur je zajištěna spojitost účetního dokladu s účetním deníkem. V náhledu účetního deníku se zobrazí zaučtování na strany „Má dáti“ a „Dal“. Dokud není uzavřeno účetní období, je možná oprava zaučtování do daného měsíce. Důraz je kladen na kontrolu a správné zaučtování. Vystavený doklad již nelze zrušit.

Propojením jednotlivých účtů lze vytvářet různé účetní sestavy a analýzy. Díky tomu je umožněno vyhodnotit stav na různých účtech i přes sestavy středisek. Výkazy nákladových středisek jsou využívány ke zpracování reportingu pro mateřskou společnost. Ve firmě není zřízeno controllingové oddělení, úlohu controllera částečně zastupuje ekonom společnosti. Vyexportované údaje z účetního systému SAP se převedou do Excelu a dále zpracovávají do reportů. Reporty pro mateřskou společnost jsou zpracovávány měsíčně. Jedním z interních reportů ve firmě je měsíční rozdělení nákladů a výnosů. Předem stanovené skupiny nákladových účtů jsou vyjádřeny horizontální analýzou pro srovnání s předchozím rokem stejného období.

Obratová předvaha za vybrané období

Hlavní sestava

Obratová předvaha za období: 01.01.2018-31.12.2018 Datum tisku: 27/03/2020

Účet	Popis	K datu 01.01.2018 Počátek	Za období 01.01.2018-31.12.2018		Konečný zůstatek
			Obrat Má	Dáti	
.. 501KAN	Spotřeba materiálu- kancelářské potřeby/Materia	0.00	391,144.15	0.00	391,144.15
.. 501NAD	Spotřeba materiálu- náhradní díly/Material consu	0.00	2,125,257.88	0.00	2,125,257.88
.. 501NAR	Spotřeba materiálu- nářadí, vybavení dílny/Materi	0.00	110,212.38	0.00	110,212.38
.. 501NDS	Spotřeba materiálu- náhradní díly-SCH/Material	0.00	342,688.94	0.00	342,688.94
.. 501OBA	Spotřeba materiálu- obaly ze skladu mater./Mate	0.00	10,459,080.67	25,167.05	10,433,913.62
.. 501PAS	Spotř.mat. - OCTAVIA STYLE,Passat/Material co	0.00	41,942.99	0.00	41,942.99
.. 501PRA	Spotřeba materiálu- pracovní oděvy/Material con	0.00	337,445.87	0.00	337,445.87
.. 501SWP	Spotřeba materiálu- SWAP vyrovnání - příjem/M	0.00	0.00	1,584,450.11	-1,584,450.11
.. 501SWV	Spotřeba materiálu- SWAP vyrovnání - výdaj/Ma	0.00	1,209,972.22	0.00	1,209,972.22
.. 501VYR	Spotřeba materiálu- přímý výrobní materiál/Mate	0.00	173,625,348.35	114,931.24	173,510,417.11
501		0.00	191,830,966.88	1,724,548.40	190,106,418.48
.. 502ELE	Spotřeba energie- elektřina/Energy consumption	0.00	7,160,191.63	0.00	7,160,191.63
.. 502PLY	Spotřeba energie- plyn/Energy consumption ga	0.00	623,632.27	0.00	623,632.27
502		0.00	7,783,823.90	0.00	7,783,823.90

Obrázek 12. Náhled do výkazu obrátové předvahy

Vykazování nákladů do sestav reportingu se řídí dle instrukcí mateřské společnosti. Jedním z nejvíce sledovaných nákladů, jsou mzdové náklady. Účet, který zahrnuje pracovní oděvy, připočítává mateřská společnost do celkových osobních nákladů na zaměstnance. Dalším požadavkem je časové rozlišení velkých nákladů v průběhu zdaňovacího období. Je nutné časově rozlišovat pojištění provozní činnosti, majetku či životní pojištění zaměstnanců. Dle druhu pojištění se vyúčtovává částka měsíčně nebo čtvrtletně rozpouští do nákladů.

Účetnictví je vedeno dle české legislativy a členění nákladů vychází z finančního účetnictví. Náklady správní režie jsou převážně fixního charakteru a jsou účtovány na nákladová střediska. Odbytová režie je evidována na středisku 992 a není tak přímo přiřazena k výrobním střediskům. Výstupy z účetnictví jsou při měsíční závěrce upravovány dle požadavků mateřské společnosti. Náklady a výdaje jsou rozděleny na výrobní, režijní, investiční a dále zpracovány v souborech Excelu. Základem pro správné rozčlenění nákladů je již prvotní zaúčtování do účetního systému SAP, který pro svou práci využívají pracovníci ekonomického a obchodního oddělení, ale taktéž i jednatel společnosti.

10 ZHODNOCENÍ A DOPORUČENÍ

Řízení nákladů ve firmě zahrnuje veškeré činnosti, které přispívají ke zlepšení efektivity firemních procesů. Nejedná se o jednorázovou aktivitu, ale o trvalé úsilí k dosažení výkonnosti. Jedna z cest je snaha o snižování nákladů firmy.

Analýzou nákladů v praktické části bylo naznačeno, že řízení nákladů ve vybrané společnosti je poměrně uspokojivé. Jelikož se jedná o výrobní podnik, největší podíl nákladů připadá na přímý materiál. Materiál nakupuje společnost od různých dodavatelů, kteří musí splňovat stanovená kritéria pro kvalitu materiálu. Zákazníkům je garantována požadovaná kvalita výrobků a změna kvality vstupního materiálu není možná. Nižší nákupní cena by mohla znamenat nižší kvalitu materiálu, a to není žádoucí. Prodejní cena hlavní komodity je určena na základě vývoje aktuální ceny hliníku na burze s přírůžkou ceny od prodávajícího. Sledování cen vstupních materiálů může pomoci ke snížení nákladů. Cenu dále ovlivňuje poptávané množství nebo pravidelnost nákupu materiálu. Jednou z možností nižší ceny je množstevní sleva.

Pro výrobní proces je dále využívána energie, která představuje další z nejvyšších položek nákladů. Náklady na energii každoročně rostou, což je ovlivněno i postupným nárůstem tržeb. Vybraná společnost, jakožto velký odběratel elektrické energie, musí mít dopředu smluvně zajištěn objem elektřiny, který odebere v budoucím období. Zodpovědný technik se snaží zrealizovat nákup elektřiny v období, kdy je cena komodity na trhu nejpriznivější. Výzva k nákupu elektrické energie může být vyvolána i ze strany mateřské společnosti.

Ke snížení nákladů v souvislosti se spotřebou elektrické energie by mohlo vést využití odpadního tepla z chladících procesů. Technologická zařízení jsou ochlazována na provozní teplotu centrálním systémem chlazení. Odpadní teplo, které vzniká při dochlazování na výstupu, by mohla firma využít k vytápění prostor budovy. Části budovy jsou doposud vytápěny plynovými kotli. Zúžitkované odpadní teplo k vytápění by přineslo úsporu nákladů vynaložených za odběr plynu.

Další významnou položkou jsou mzdové náklady. Meziroční nárůst osobních nákladů je ovlivněn růstem platového ohodnocení. Mzdové náklady rostou taktéž v závislosti s růstem objemu výroby. Ve firmě je zaveden třísměnný provoz. Pokud je více zakázek na dané období, výrobní pracovníci mají možnost využít přesčasových hodin k vyšší odměně za odpracované hodiny. Přesčasové hodiny jsou obvykle spojené se zákonem stanovenými příplatky ke mzdě za práci o víkendech nebo ve svátky. Výrobní pracovníci jsou odměňo-

vání časovou mzdou, která je však vázána na výkon jejich odvedené práce. Pro zajištění požadovaného objemu výroby jsou zařazováni do výroby pracovníci na dohodu. Jedná se o studenty, kteří mají sjednanou dohodu o pracovní činnosti. Nejvyšší počet odpracovaných hodin pracovníků na dohodu je o letních prázdninách, v průběhu roku pracují nárazově dle požadavků firmy. Rozsah pracovní doby pracovníků na DOPČ nesmí překročit v průměru polovinu stanovené týdenní pracovní doby. Pokud měsíční příjem na základě dohody o pracovní činnosti činí 3000 Kč, podléhá daný příjem odvodům na zdravotní a sociální pojištění. Pokud by společnost zvolila možnost zaměstnávání studentů na dohodu o provedení práce, zaměstnanec by byl účasten pojištění od částky převyšující 10 000 Kč. Znamenalo by to i nižší mzdové náklady ze strany zaměstnavatele, jelikož firma musí odvést pojistné za zaměstnance ve výši 33,8 % (dříve 34 %) z vyměřovacího základu.

Pokud bychom vzali celkovou odměnu všech brigádníků na DOPČ za max. odpracovaných 300 hodin v roce 2018, jejichž měsíční příjem přesáhl částku 2 999 Kč a porovnali s výší odvodů na případnou dohodu na provedení práce, vyjde nám následující:

DOPČ: Výše odměny 391 387 Kč \times 0,34 = 133 071,58 Kč ... pojistné za organizaci

DPP: Součet částek převyšující v jednotlivých měsících 10 000 Kč by činil

233 662 Kč \times 0,34 = 79 445,08 Kč ... pojistné za organizaci

Rozdíl 53 626,50 Kč se rovná nákladům, které firma vynaloží navíc při uzavření smluv na DOPČ. Bylo by vhodné posoudit, zda u brigádníků, kteří neodpracují v roce více než 300 hodin, nezvolit dohodu o provedení práce.

Jak již bylo zmíněno v praktické části v oblasti nákladových středisek, evidují se náklady již při prvotním zaúčtování na jednotlivá střediska. Přidělení nákladů na střediska spočívá ve správném rozčlenění. Pracovník schvalující účetní případ, stanoví, na které středisko připadne daný náklad. Jelikož nákup náhradních dílů, nových přístrojů, opravy zařízení atd. spadá pod technický úsek, schvalují dané účetní doklady technici. To se týká taktéž dokladů za realizaci nových investičních záměrů. Zde by měla nastat spolupráce s účetním oddělením z důvodu správného zaúčtování. Technik musí správně zdůvodnit účetní případ v případě opravy zařízení. Může jít jak o výměnu stejného dílu, tak o náhradu starého dílu za nový s lepšími parametry. Zde by se jednalo o modernizaci. V každém roce je schvalováno několik nových investičních akcí a dále jsou ve fázi pořizování akce dobíhající z předešlých let. Technický úsek by měl sledovat, zda vyúčtovaná operace souvisí s investicí či nikoliv. Z účetního hlediska není správné, aby daná částka byla zaúčtována do

nákladů, pokud souvisí s pořízením nového DHM, modernizací či rozšířením DHM. Do nákladů se tato hodnota dostane postupně až formou odpisů.

Dlouhodobý hmotný majetek firmy je evidován mimo účetní systém SAP. Zaúčtování odpisů neprobíhá automaticky. Přehled o zařazení majetku, jeho umístění a odpisových plánech je v původním samostatném programu DOS. Účetní odpisy se při měsíční uzávěrce vygenerují a ručně zaúčtují do účetního systému SAP. Větší pozornost musí být věnována na probíhající odpisování při navýšení ceny majetku. Určitě by bylo vhodné, zařadit evidenci majetku do účetního systému firmy a tím umožnit přístup k modulu majetku i dalším pracovníkům.

Jednou ze sledovaných položek druhového členění nákladů je účet obalového materiálu. Odbytová režie zahrnuje náklady na prodej a expedici. Obalový materiál je účtován na středisko odbytu a není tak přímo přiřazen ke konkrétnímu výrobnímu středisku. Do nákladů jednotlivých výrobků se dostane rozvržením odbytové režie stanoveným procentem. V případě požadavku zákazníka na obalový materiál, se nakoupený obal přiřadí a zaúčtuje na nákladové středisko, kde probíhá výroba daného výrobku. Z tohoto hlediska je důležité, zaměřit se již na prvotní zaúčtování nákladových položek obalového materiálu.

ZÁVĚR

Hlavní cíl bakalářské práce spočíval v analýze nákladů vybrané společnosti a ve zhodnocení správného rozúčtování nákladů na jednotlivá střediska. Ve výsledku bylo posouzeno sledování nákladů společnosti a navržena doporučení.

Teoretická část obsahuje shrnutí dané problematiky a definuje základní pojmy prostřednictvím vypracování literární rešerše týkající se oblasti nákladů. Byl popsán pohled na náklady z hlediska finančního a manažerského účetnictví. Na to navázalo členění nákladů a přehled rozdělení podnikových středisek. Z účetního hlediska je nutné dodržovat stanovené účetní zásady, které doplňuje popis vyobrazení nákladů v účetních výkazech.

V úvodu praktické části byla představena vybraná společnost. Jelikož není společnost jmenována, jsou uvedeny jen základní informace o této společnosti. Prostřednictvím ekonomických ukazatelů byl poskytnut náhled do majetkové a finanční situace a zobrazen vývoj celkových nákladů a výnosů v letech 2014–2018. Následně provedená analýza upozornila na náklady, které se podílejí na celkových nákladech společnosti nejvíce. Horizontální a vertikální analýza nákladů druhového členění ukázala, že nejvyšší položkou je nakupovaný přímý materiál, což bylo dále zobrazeno rozdělením nákladů na jednicové a režijní. Členění závislé na změně objemu výroby ukázalo velký podíl variabilních nákladů, což je pro firmu příznivé. Bod zvratu společnost neprovádí. Analýza bodu zvratu poskytla informaci o velmi stabilní situaci společnosti.

Jedním z bodů praktické části bylo zobrazení a rozdělení nákladů na střediska firmy. Pomocí vnitropodnikových podkladů bylo popsáno vykazování nákladů na jednotlivá střediska firmy.

Závěrem této práce je uvedeno zhodnocení a doporučení v oblasti sledování nákladů a správného rozdělení v oblasti účetnictví. Čím podrobněji bude nastavená analytika nákladových účtů, tím konkrétněji budou rozčleněny jednotlivé náklady, které se dále dělí na střediska. Pomocí analytických účtů může firma vyhodnotit, kolik připadá na jednotlivá střediska a náklady dle potřeby regulovat.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- BOKŠOVÁ, Jiřina, 2013. *Účetní výkazy pod lupou*. Praha: Linde, 510 s. ISBN 978-80-7201-921-2.
- ČECHOVÁ, Alena, 2006. *Manažerské účetnictví*. Brno: ComputerPress, 182 s. ISBN 8025111245.
- ČECHOVÁ, Alena, 2011. *Manažerské účetnictví*. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Brno: ComputerPress, 194 s. ISBN 9788025128312.
- DRURY, Colin, 2015. *Management and costaccounting*. Ninth edition. Andover: Cengage Learning, 827 s. ISBN 9781408093931.
- FIBÍROVÁ, Jana, 2003. *Reporting: moderní metoda hodnocení výkonnosti uvnitř firmy*. 2., aktualiz. vyd. Praha: Grada, 116 s. ISBN 802470482X.
- FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER, 2007. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI, 430 s. ISBN 9788073572990.
- KRÁL, Bohumil, 2006. *Manažerské účetnictví*. 2., rozš. vyd. Praha: Management Press, 622 s. ISBN 8072611410.
- LANDA, Martin, 2008. *Jak číst finanční výkazy: [analýza účetních výkazů, hodnocení finanční výkonnosti, měření efektivnosti investic: případové studie, příklady, koncepce podnikového účetního systému]*. Brno: ComputerPress, 176 s. ISBN 978-80-251-1994-5.
- LAZAR, Jaromír, 2001. *Manažerské účetnictví: kontrola a řízení nákladů v praxi*. Praha: Grada, 152 s. ISBN 8071699853.
- MRKOSOVÁ, Jitka, 2016. *Účetnictví 2016: učebnice pro SŠ a VOŠ*. Brno: Edika, 301 s. ISBN 9788026608851.
- POPESKO, Boris a Šárka PAPADAKI, 2016. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada, 263 s. ISBN 9788024757735.
- SEDLÁČEK, Jaroslav. *Účetnictví pro manažery*. Praha: Grada, 2005, 226 s. ISBN 8024711958.
- SLÁDKOVÁ, Eva a Jiří STROUHAL, 2016. *Účetnictví-výkaznictví podle českých účetních předpisů*. Praha: Institut certifikace účetních, 152 s. ISBN 9788087985083.

SYNEK, Miloslav, 2011. *Manažerská ekonomika*. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 471 s. Expert. ISBN 9788024734941.

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

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

ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ, 2016. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 284 s. ISBN 9788027100484.

Účetnictví podnikatelů.: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni ..., 2007. Praha: ASPI, Meritum (WoltersKluwer ČR). ISBN 978-80-7552-989-3.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

BZ	Bod zvratu
DDM	Dlouhodobý drobný majetek
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek.
FN	Fixní náklady
NACE	Klasifikace ekonomických činností
VH	Výsledek hospodaření
VZZ	Výkaz zisku a ztráty
ZÚ	Zákon o účetnictví

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1. Metody přiřazování nákladů (Drury, 2015, s. 50).....	19
Obrázek 2. Průběh celkových nákladů (Synek, 2011, str. 92).....	21
Obrázek 3. Analýza bodu zvratu (Synek, Kislingerová a kol., 2010, s. 47).....	23
Obrázek 4. Organizační diagram společnosti (interní zdroj firmy)	34
Obrázek 5. Graf vývoje výnosů a nákladů v letech 2014–2018 (vlastní zpracování)	37
Obrázek 6. Graf vývoje výsledku hospodaření (vlastní zpracování).....	38
Obrázek 7. Struktura nákladů společnosti v roce 2018	41
Obrázek 8. Graf vývoje energie v letech 2014–2018 (vlastní zpracování)	44
Obrázek 9. Poměr jednicových a režijních nákladů společnosti (vlastní zpracování).....	48
Obrázek 10. Poměr variabilních a fixních nákladů (vlastní zpracování).....	50
Obrázek 11. Náhled na zápis zúčtovaných nákladů v SAP Business One	55
Obrázek 12. Náhled do výkazu obratové předvahy	56

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1. Majetková a finanční struktura společnosti v letech 2014–2018 (vlastní zpracování)	36
Tabulka 2. Vývoj celkových výnosů a nákladů v letech 2014–2018 (vlastní zpracování)	37
Tabulka 3. Vývoj výsledku hospodaření v letech 2014–2018 (vlastní zpracování)	38
Tabulka 4. Vývoj přidané hodnoty ve srovnání s osobními náklady (vlastní zpracování)	39
Tabulka 5. Druhové členění nákladů společnosti v letech 2014–2018 (vlastní zpracování)	40
Tabulka 6. Vertikální analýza zisku a ztráty v letech 2014–2018 (vlastní zpracování)	42
Tabulka 7. Horizontální analýza výkazu zisku a ztráty v letech 2014–2018 (vlastní zpracování)	43
Tabulka 8. Srovnání spotřeby energie v letech 2014–2018 (vlastní zpracování)	44
Tabulka 9: Vývoj mzdových nákladů (vlastní zpracování)	45
Tabulka 10: Účetní a daňové odpisy společnosti (vlastní zpracování)	46
Tabulka 11. Jednicové a režijní náklady společnosti (vlastní zpracování)	47
Tabulka 12. Variabilní náklady společnosti (vlastní zpracování)	49
Tabulka 13: Fixní náklady společnosti (vlastní zpracování)	50
Tabulka 14. Výpočet bodu zvratu v letech 2016–2018 (vlastní zpracování)	51
Tabulka 15. Rozúčtování nákladů na střediska (vlastní zpracování)	53