

Analýza nákladů ve vybrané společnosti

Dominik Pěnička

Bakalářská práce
2020



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav podnikové ekonomiky

Akademický rok: 2019/2020

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

Jméno a příjmení: **Dominik Pěnička**
Osobní číslo: **M17305**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Management a ekonomika**
Forma studia: **Prezenční**
Téma práce: **Analýza nákladů ve vybrané společnosti**

Zásady pro vypracování

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Proveďte průzkum literárních zdrojů a zpracujte teoretické poznatky o podnikových nákladech.

II. Praktická část

- Charakterizujte vybranou společnost.
- Proveďte analýzu nákladů ve vybrané společnosti.
- Na základě provedené analýzy navrhněte doporučení ke zlepšení v oblasti řízení nákladů.

Závěr

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

Seznam doporučené literatury:

ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*. 2. aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 2011, 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.
DRURY, Colin. *Management and cost accounting*. Ninth edition. Andover: Cengage Learning, 2015, 827 s. ISBN 978-1-4080-9393-1.
KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press, 2018, 791 s. ISBN 978-80-7261-568-1.
POPESKO, Boris a Šárka PAPANAKI. *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.
SYNEK, Miloslav. *Manažerská ekonomika*. 5. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 2011, 471 s. ISBN 978-80-247-3494-1.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Karel Slinták, 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

doc. Ing. Petr Novák, Ph.D.
ředitel 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

V rámci této bakalářské práce je vypracována analýza nákladů ve vybrané společnosti. Práce je koncipována do dvou částí, a to na teoretickou a praktickou část.

V teoretické části jsou zpracovány poznatky z rozboru literárních zdrojů, jež jsou zásadní pro pochopení problematiky analýzy a řízení nákladů. Postupně jsou zde vysvětleny pojmy jako pojetí nákladů, členění nákladů, dále kalkulace nákladů, nástroje nákladů a nakonec limity. Obsah teoretické části pak dále slouží jako podklad pro vypracování praktické části práce.

V praktické části je nejprve představena společnost spolu s majetkovou a finanční strukturou, za další je zde provedena SWOT analýza společnosti. Na to dále navazuje stěžejní část práce, kterou je analýza nákladů. Na závěr jsou v praktické části představeny návrhy a doporučení, které by měly vést ke zlepšení stavu řízení nákladů.

Klíčová slova: náklady, řízení nákladů, analýza nákladů, bod zvratu, nákladová funkce

ABSTRACT

Within this bachelor thesis, there is provided an analysis of costs in the selected company. The thesis consists of two parts, the theoretical and practical part.

The theoretical part deals with knowledge from the analysis of literary sources, which are essential for understanding the issues of analysis and cost management. Gradually, concepts such as the concept of costs, cost breakdown, cost calculations, cost tools and finally limits are explained. The content of the theoretical part then serves as a source for an elaboration of the practical part of the thesis.

At first, the company is introduced in the practical part, as well as the property and financial structure of the company. Next, there is a SWOT analysis. The main part of the thesis includes cost analysis. Finally, the practical part presents proposals and recommendations that should lead to an improvement of cost management.

Keywords: costs, cost management, cost analysis, break-even point, cost function

Úvodem práce bych chtěl poděkovat svému vedoucímu panu Ing. Karlovi Slintákovi, Ph.D. za cenné rady, ochotu, postřehy a celkově za odborné vedení práce.

Poděkování rovněž patří vybrané společnosti a především ekonomovi společnosti za věnovaný čas a za poskytnutí interních informací a materiálů, které mi dopomohly ke zpracování bakalářské práce.

Na závěr děkuji celé své rodině a své přítelkyni za podporu a trpělivost, kterou mi během mého celého studia poskytli.

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

OBSAH

ÚVOD	9
I TEORETICKÁ ČÁST	12
1 POJETÍ NÁKLADŮ	13
1.1 FINANČNÍ POJETÍ NÁKLADŮ	14
1.2 MANAŽERSKÉ POJETÍ NÁKLADŮ	14
1.2.1 Hodnotové pojetí	14
1.2.2 Ekonomické pojetí	15
2 KLASIFIKACE NÁKLADŮ	16
2.1 DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	16
2.2 ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	17
2.2.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení	18
2.2.2 Náklady jednicové a režijní.....	19
2.3 KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	19
2.3.1 Náklady přímé	19
2.3.2 Náklady nepřímé	20
2.4 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ PODLE VZTAHU K OBJEMU PROVÁDĚNÝCH VÝKONŮ.....	20
2.4.1 Fixní náklady.....	20
2.4.2 Variabilní náklady	21
2.4.3 Smíšené náklady.....	22
2.5 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ PODLE MANAŽERSKÉHO ROZHODOVÁNÍ	22
2.5.1 Relevantní a irelevantní náklady	22
2.5.2 Oportunitní náklady	23
2.5.3 Utopené náklady.....	23
3 KALKULACE NÁKLADŮ	24
3.1 PŘEDMĚT KALKULACE	24
3.2 KALKULAČNÍ JEDNICE A KALKULOVANÉ MNOŽSTVÍ.....	24
3.3 STRUKTURA NÁKLADŮ KALKULACE.....	25
3.4 METODY KALKULACE	28
3.4.1 Kalkulace úplných nákladů	29
3.4.2 Kalkulace neúplných nákladů	29
3.5 ROZVRHOVÁ ZÁKLADNA	29
4 NÁSTROJE NÁKLADŮ	31
4.1 NÁKLADOVÉ FUNKCE	31
4.1.1 Globální nákladová funkce	31
4.1.2 Krátkodobá nákladová funkce.....	32
4.1.3 Dlouhodobá nákladová funkce.....	32
4.1.4 Metody stanovení nákladových funkcí	33
4.2 BOD ZVRATU	34
4.3 PROVOZNÍ PÁKA	35
4.4 LIMITY	36
4.4.1 Stanovení limitu variabilních nákladů	36
4.4.2 Stanovení limitu fixních nákladů	36

4.4.3	Stanovení limitu minimální výše ceny	36
5	SHRNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI.....	38
II	PRAKTICKÁ ČÁST	39
6	PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI.....	40
6.1	ZÁKLADNÍ INFORMACE.....	40
6.2	PERSONÁLNÍ STRUKTURA SPOLEČNOSTI	40
6.2.1	Organizační struktura	41
6.2.2	Vývoj počtu zaměstnanců	41
6.3	MAJETKOVÁ A FINANČNÍ STRUKTURA	42
6.3.1	Majetková struktura	42
6.3.2	Finanční struktura.....	44
6.4	SWOT ANALÝZA	45
6.4.1	Silné stránky.....	46
6.4.2	Slabé stránky	47
6.4.3	Příležitosti	48
6.4.4	Hrozby.....	48
7	ANALÝZA NÁKLADŮ VYBRANÉ SPOLEČNOSTI.....	49
7.1	DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	49
7.2	HORIZONTÁLNÍ A VERTIKÁLNÍ ANALÝZA	51
7.2.1	Horizontální analýza	51
7.2.2	Vertikální analýza	53
7.3	ČLENĚNÍ NÁKLADŮ PODLE VZTAHU K OBJEMU VÝKONŮ	55
7.3.1	Struktura fixních nákladů.....	55
7.3.2	Struktura variabilních nákladů	57
7.3.3	Nerozlišované náklady.....	58
	SHRNUTÍ ANALYTICKÉ ČÁSTI.....	59
8	ZHODNOCENÍ A NÁVRHY NA ZLEPŠENÍ SOUČASNÉHO STAVU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ VE SPOLEČNOSTI.....	60
8.1	ČLENĚNÍ NÁKLADŮ PODLE VZTAHU K OBJEMU VÝROBY	60
8.2	NÁKLADOVÁ FUNKCE.....	61
8.3	ANALÝZA BODU ZVRATU.....	62
8.3.1	Bezpečnostní podnikatelská rezerva a bezpečnostní koeficient.....	63
	ZÁVĚR	65
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	67
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	68
	SEZNAM OBRÁZKŮ	69
	SEZNAM TABULEK.....	70
	SEZNAM PŘÍLOH.....	71

ÚVOD

Mezi stěžejní cíle podniku zcela jistě patří maximalizace tržní hodnoty. Neméně důležitým cílem je však také maximalizace zisku, která je důležitá k utváření dlouhodobé prosperity podniku. To, jestli podnik vykazuje zisk či ztrátu, záleží na porovnání dvou základních veličin, kterými jsou náklady a výnosy. Pokud výnosy převyšují náklady, znamená to, že podnik generuje zisk. V opačném případě, tedy pokud v podniku náklady převyšují výnosy, mluvíme o ztrátě. Z těchto souvislostí vyplývá, že náklady představují pro podnik velmi důležitou veličinu, jež významně ovlivňuje hospodaření podniku. A právě na analýzu nákladů ve vybrané společnosti je zacílena tato bakalářská práce.

Jak je všeobecně známo, tak současným moderním trendem na světovém trhu je bezpochyby řízení a analýza nákladů. Náklady se vyskytují téměř při každé činnosti podniku, přičemž ani nezáleží na tom, zda jde o výrobní či nevýrobní podnik. Hlavním cílem všech podniků je zcela jistě tyto náklady co možná nejvíce minimalizovat. Na druhou stranu by nikdy nemělo docházet ke stavu, kde by docházelo ke snižování nákladů na úkor kvality prováděných výkonů. Možností, jak lze vykazovat vyšší zisky, je zvyšování prodejní ceny, což je však vzhledem ke konkurenci a citlivosti spotřebitelů velmi složitá a trnitá cesta.

Tato bakalářská práce je rozdělena do dvou částí, a to na teoretickou a praktickou část. V teoretické části je kladeno za cíl, zpracovat literární rešerši na základě literárních pramenů od autorů, kteří se problematice analýzy a řízení nákladů věnují. V teoretické části je nejprve vysvětleno základní pojetí nákladů, tedy z jakých pohledů lze náklady vnímat a chápat. Poté se práce ubírá ke klasifikaci nákladů, kde je objasněno, že se náklady dají členit podle různých hledisek a kritérií. Následně se práce zabývá dalšími důležitými okruhy v rámci nákladů. Těmito okruhy jsou kalkulace nákladů, nástroje nákladů a nakonec limity. V závěru teoretické části je provedeno shrnutí poznatků, které byly zjištěny z literárních zdrojů.

V praktické části pak dochází k aplikaci poznatků, které byly získány v teoretické části z literárních zdrojů. První kapitola je věnována představení společnosti, jejíž název je v této práci, na její žádost, anonymní. Do představení společnosti jsou konkrétně zahrnuty základní informace o společnosti, personální struktura společnosti, dále majetková a finanční struktura společnosti, a nakonec SWOT analýza. V další kapitole se už konečně dostáváme k srdci celé práce, kterým je analýza nákladů. V rámci analýzy nákladů je nejprve provedeno členění druhových nákladů. Druhové členění nákladů je následně podrobeno horizontální a vertikální analýze. Dále je provedeno členění nákladů podle vztahu k objemu výkonů. Poté

následuje shrnutí celé analytické části. Úplný závěr práce pak tvoří zhodnocení a poskytnutí návrhů, které by mohly společnosti dopomoci ke zlepšení stavu řízení nákladů.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Hlavním cílem této bakalářské práce je analyzovat náklady ve vybrané společnosti a na jejím základě přednést návrh na optimalizaci nákladů pomocí vhodných nástrojů.

Ke splnění tohoto cíle jsou zapotřebí interní dokumenty společnosti, účetní výkazy jako výkaz zisku a ztrát, rozvaha a popřípadě účetní závěrka za sledované období. Důležitost je také kladena na nestrukturované rozhovory se zaměstnanci společnosti, a to zejména s ekonomem společnosti, ze kterých potom vzejdou důležité informace o činnosti a chodu společnosti, například v oblasti členění nákladů či v oblasti metod používání nástrojů k odhadu a řízení nákladů. Dalším důležitým bodem je zpracování literární rešerše, ze které pak vzniká důležitý základ znalostí a postřehů ke zpracování samotné analýzy nákladů.

V rámci analýzy nákladů jsou analyzovány účetní a interní dokumenty společnosti za sledované období. Nejprve dochází k představení majetkové a finanční struktury, z jejichž informací můžeme například zjistit, jaké zdroje společnost využívá ke krytí svého majetku a činností. Nedílnou součástí je analýza silných a slabých stránek společnosti spolu s příležitostmi a hrozbami v rámci zpracované SWOT analýzy, která vychází především z pozorování chodu společnosti a z již zmíněných rozhovorů. Potom přichází na řadu dvě hlediska členění nákladů, kterými jsou členění nákladů podle objemu výkonů, které je zpracováno pomocí klasifikační analýzy a druhové členění nákladů. Na základě těchto členění je zpracována strukturální či hodnotová analýza. Následně je provedena horizontální a vertikální analýza druhového členění nákladů, kde proběhne, jak meziroční srovnání vykazovaných nákladů, kde se zjistí trendy, tak i srovnání podílu jednotlivých položek na celkových nákladech.

Výstupem celé práce je pak poskytnutí zhodnocení nákladů ve společnosti a poskytnutí určitých východisek, které by mohly pomoci zlepšit řízení nákladů v budoucích letech.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 POJETÍ NÁKLADŮ

Aplikaci pojetí nákladů je podle Synka a kol. (2011, s. 80) možné provést dvěma způsoby, a to pojetím nákladů ve finančním účetnictví a pojetím nákladů v manažerském účetnictví, které se liší v tom, pro koho jsou informace primárně určeny. Ve finančním účetnictví jsou informace o nákladech určeny pro potřeby externích uživatelů. Naopak v manažerském účetnictví jsou informace o nákladech určeny pro interní uživatele, tedy pro manažery.

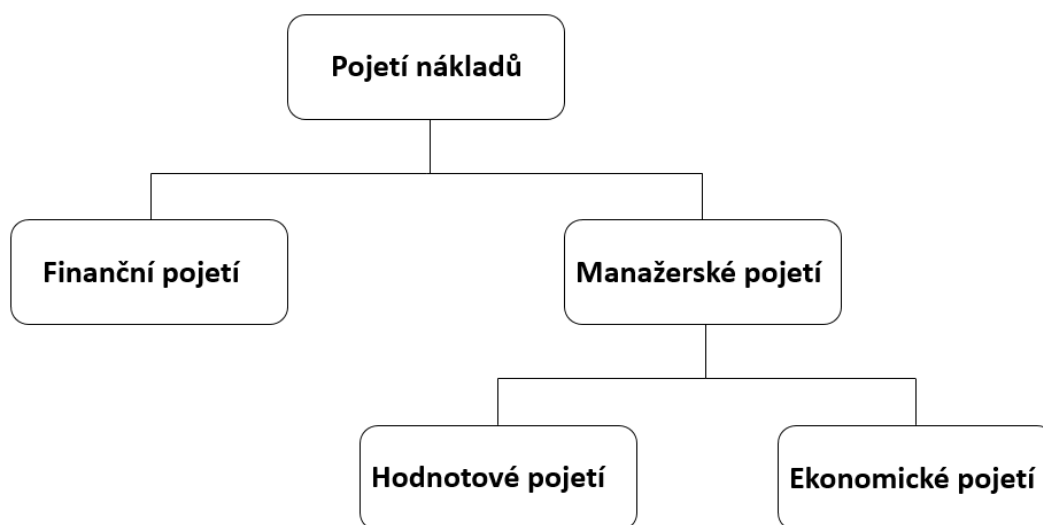
Popesko a Papadaki (2016, s. 27) pohlíží na náklady jako na základní ekonomickou veličinu, která je často jednotlivými skupinami uživatelů chápána jinak. Externí a interní uživatelé účetních informací vnímají náklady částečně odlišně, což se projevuje v jiném pojetí nákladů v rámci těchto účetních systémů. Můžeme tedy říci, že náklady jsou jinak vnímány ve finančním účetnictví a jinak v manažerském účetnictví.

V zásadě rozlišujeme dvě základní pojetí nákladů:

- finanční pojetí nákladů, které se uplatňuje ve finančním účetnictví,
- manažerské pojetí nákladů, uplatňované v rámci manažerského účetnictví.

V knize od Landy (2014, s. 247) je uvedeno, že v systému manažerského účetnictví lze aplikovat v zásadě tři základní typy pojetí nákladů:

- a) finanční (tzv. pagatorní) pojetí nákladů,
- b) hodnotové pojetí nákladů,
- c) ekonomické pojetí nákladů.



Obrázek 1 Pojetí nákladů (Popesko a Papadaki, 2016, s. 28)

1.1 Finanční pojetí nákladů

Ve finančním pojetí nákladů jsou náklady chápány jako úbytek ekonomického užitku. Takový úbytek představuje pokles aktiv nebo nárůst dluhů subjektu. Důsledkem úbytku ekonomického užitku je snížení vlastního kapitálu. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 27)

Král a kol. (2018, s. 68) popisují finanční pojetí nákladů z jiného pohledu. A to tak, že je finanční pojetí nákladů založeno na aplikaci peněžní formy koloběhu prostředků. Takové pojetí nákladů vychází z toho, že originálním projevem nákladů je tržně ověřené vynaložení peněz a konečným smyslem je jejich tržně ověřená náhrada. Proto tedy lze náklady ve finančním pojetí vymezit jako peníze investované do výkonů, což zajišťuje náhradu peněz.

1.2 Manažerské pojetí nákladů

Základním cílem manažerského účetnictví je dle knižní publikace od Krále a kol. (2018, s. 26) rozšíření spektra informací, které jsou poskytovány manažerům. A to na takové informace, jež dávají možnost vyhodnocovat různé podoby rozvoje firmy v budoucnu.

Martinovičová a kol. (2019, s. 61) vysvětlují, že náklady, které jsou povinně vykazovány z legislativy, tedy účetní náklady ve finančním účetnictví, nemusejí vyhovovat manažerskému rozhodování. Z tohoto důvodu se tak dalo vzniknout manažerskému pojetí nákladů, které pracuje se skutečnými, relevantními náklady. Tyto náklady oproti účetním nákladům berou v úvahu tzv. oportunitní náklady, které můžeme vysvětlit jako náklady ušlé příležitosti.

Členění manažerského pojetí nákladů může probíhat na základě odlišnosti v určení neúčetních (implicitních) nákladů. Podle této odlišnosti tedy můžeme členit manažerské pojetí nákladů na ekonomické a hodnotové pojetí. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 28)

1.2.1 Hodnotové pojetí

Hodnotové pojetí nákladů zajišťuje informace, které se pak využívají k běžnému řízení a vývoji procesů, jenž jsou v podniku uskutečňovány. U těchto procesů se spotřebovávají ekonomické vstupy. Následně pak u těchto vstupů dochází k oceňování, které se řídí současnou i reálnou hodnotou vstupů. V hodnotovém pojetí dochází k zobrazování nákladů, které se nazývají kalkulační druhy nákladů. Zobrazované náklady se mohou shodovat s náklady zachycenými ve finančním účetnictví. Dále mohou být zobrazovány takové náklady, které se

naopak neshodují v rámci finančního a manažerského účetnictví a jsou tedy zobrazeny v odlišné výši. Je však také možné, že může docházet k zobrazování nákladů, které ve finančním účetnictví nejsou vůbec zobrazeny. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 28)

Podle Landy (2014, s. 247) zase náklady v hodnotovém pojetí představují v penězích vyjádřenou množstevní spotřebu ekonomických zdrojů za podmínek, které existují v reálném čase uskutečňování příslušných aktivit. Smyslem tohoto pojetí je tedy informační zobrazení koloběhu ekonomických zdrojů za podmínek, které platily nikoliv v době jejich pořízení, ale již v současnosti.

V hodnotovém pojetí je nutné zahrnovat tzv. kalkulační náklady, které nejsou uváděny ve finančním účetnictví. Do kalkulačních nákladů se zahrnují:

- kalkulační odpisy dlouhodobého majetku,
- kalkulační úroky z vlastního nebo cizího kapitálu,
- kalkulační mzda podnikatele,
- kalkulační nájemné,
- kalkulační rizika apod.

1.2.2 Ekonomické pojetí

Ekonomické pojetí nákladů se od finančního pojetí nákladů liší ještě více než hodnotové pojetí. Ekonomické pojetí nákladů vyplývá z konceptu nákladů obětované příležitosti, které jsou jinak také nazývány oportunitní náklady. Toto pojetí nákladů nám ukazuje hodnotu, jež můžeme nejefektivnějším využitím nákladů získat. Dále nám může ukazovat maximální ušlý efekt, který nastal při vynaložení omezených zdrojů vůči zvolené alternativě. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 28)

2 KLASIFIKACE NÁKLADŮ

Náklady lze zařadit jako syntetický neboli umělý ukazatel, který nám slouží k hodnocení kvality podnikových činností. Proces klasifikace nákladů má za úkol managementu podniku. K uskutečnění procesu klasifikace nákladů je nejdříve potřeba podrobně vytřídit náklady, a až poté je možné jejich následné řízení a usměrňování. (Synek a kol., 2011, s. 81)

Popesko a Papadaki (2016, s. 31) vidí jako předpoklad účinného řízení nákladů jejich podrobnější rozčlenění do stejnorodých skupin. Schopnost řídicího subjektu správně řídit a ovlivňovat příčiny vzniku nákladů, stojí za znalostmi jejich struktury a příčinami jejich vzniku.

2.1 Druhové členění nákladů

Značnou nevýhodou druhového členění nákladů je podle Lazara (2012, s. 11) skutečnost, že nedochází k sumarizaci nákladů podle činností, které podnik uskutečňuje. Druhové členění totiž třídí náklady podle druhů ekonomických zdrojů. Dále uvádí, že druhové členění spadá do finančního účetnictví a třídění probíhá dle účtové třídy 5.

V publikaci od Čechové (2011, s. 73) se druhové náklady považují za nejpoužívanější členění nákladů v účetnictví a člení se na:

- Náklady, které představují spotřebu hmotných statků, např. spotřeba materiálu, spotřeba energie a další,
- náklady na spotřebu prací a služeb externích subjektů, dopravné, opravy a udržování dodavatelským způsobem, ekonomické, právní služby,
- náklady, které vyjadřují vynaloženou živou práci, tj. náklady na mzdy zaměstnanců, sociální a zdravotní pojištění a jiné náklady související s prací zaměstnanců,
- náklady odpovídající opotřebení předmětů dlouhodobé spotřeby,
- náklady, které jsou vázány na konkrétní peněžní úhrady, kterými jsou úroky a pojistné.

Ve druhovém členění nákladů se náklady člení do stejnorodých skupin. Vychází se ze zjišťování, jak jsou dané náklady spojeny s činností jednotlivých výrobních faktorů podniku. Ve výsledku je tedy druhové členění schopno odpovědět manažerům na otázku, co bylo spotřebováno. (Synek a kol., 2011, s. 81)

Dále ve své publikaci Synek a kol. (2011, s. 81) také vymezují základní nákladové druhy, kterými jsou:

- spotřeba surovin a materiálu, paliv a energie, provozních látek,
- odpisy budov, strojů, výrobního zařízení, nástrojů, nehmotného investičního majetku,
- mzdové a ostatní osobní náklady (mzdy, platy, provize, sociální a zdravotní pojištění) finanční náklady (pojistné, placené úroky, poplatky),
- náklady na externí služby (opravy a udržování, nájemné, dopravné, cestovné).

2.2 Účelové členění nákladů

Jak uvádí Synek a kol. (2011, s. 81), tak účelové třídění nákladů je založeno na jednom ze dvou základních hledisek:

- a) náklady třídíme podle místa vzniku a odpovědnosti, tedy podle vnitropodnikových útvarů (středisek),
- b) náklady třídíme podle výkonů, tj. kalkulační třídění nákladů.

Důležitou schopností pro efektivitu řízení nákladů je rozčlenění nákladů ve vztahu k účelu jejich vynaložení. V tomto případě nám již nevyhovuje tradiční druhové členění, které je nahrazeno účelovým členěním nákladů. Manažerské rozhodování se přiklání více k účelu, ke kterému byly náklady vynaloženy než k analýze druhu spotřebovaných nákladů. V tomto ohledu členíme náklady na:

- náklady technologické,
- náklady na obsluhu a řízení.

Účelové členění na rozdíl od druhového členění nákladů formuluje přímý vztah nákladů vzhledem k účelu jejich vynaložení. Zjednodušeně řečeno se stanovuje to, co přesně má být výsledkem procesu, v němž budou spotřebované vynaložené náklady. Vzhledem k účelovosti můžeme říci, že se při účelovém členění soustředíme na to, jaký vztah mají náklady k výkonům nebo k útvarům podniku. (Čechová, 2011, s. 75)

Ve své knižní publikaci Lazar (2012, s. 11) také uvádí, že při účelovém členění nákladů se pohlíží na náklady podle toho, k jakému účelu byly vynaloženy. A zároveň doplňuje, že existují dva způsoby, jak můžeme členit náklady v rámci účelového členění. Náklady můžeme členit tzv. po linii výkonů nebo je můžeme také členit po linii útvarů. V rámci členění

nákladů po linii útvarů přiřazujeme náklady k výkonům podle procesu realizace těchto výkonů. V rámci členění nákladů po linii útvarů pak dochází k členění podle středisek, která vznikla pro vykonávání určité činnosti. Zde se náklady přiřazují k místě vzniku nákladů a bere se zřetel na odpovědnostní hledisko za vznik nákladů.

2.2.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení

Popesko a Papadaki (2016, s. 34) uvádí, že technologické náklady jsou takové náklady, které jsou bezprostředně vyvolány použitou technologií transformačního procesu nebo s ní nějakým způsobem účelově souvisí. Nejjednodušším příkladem může být spotřeba dřeva určité kvality na výrobu konkrétního kusu nábytku, náklad na osvětlení dílny nebo na mzdu mistra.

Druhou skupinou nákladů v rámci tohoto členění jsou náklady na obsluhu a řízení. Tyto náklady, jak jejich označení ukazuje, slouží k zajištění doprovodných činností technologického procesu. Jedná se o náklady na zajištění podmínek a infrastruktury pro samotný výrobní proces. Příkladem může být mzda účetních, náklady na provoz závodní jídelny, IT náklady. Jedná se vesměs o náklady obslužných činností, jako je řízení, personalistika, ekonomika, IT apod.

Čechová (2011, s. 75-76) podotýká skutečnost, že na základě vývoje dané aktivity jsme schopni od sebe odlišit technologické náklady a náklady na obsluhu a řízení. Vzhledem k této skutečnosti můžeme říci, že se v tomto případě jedná o zcela objektivní proces. Náklady na obsluhu a řízení bývají většinou vynaloženy zároveň s technologickými náklady, ale mohou být propojeny i s více technologickými procesy.

Dále charakterizuje technologické náklady jako takové náklady, které náleží jednomu technologickému celku. Takových technologických celků můžeme v podniku najít několik. Příkladem technologického nákladu mohou být mzdy zaměstnanců, kteří uskutečňují danou aktivitu nebo spotřeba materiálu. Růst výroby má za následek rovněž zvýšení nákladů.

Náklady na obsluhu a řízení se oproti technologickým nákladům nemění v závislosti na změně výroby. Tyto náklady hrají významnou úlohu v rámci poskytování informací pro rozhodovací úlohy, které se vztahují změně aktivity či nahrazení stávající aktivity jinou aktivitou. Mezi náklady na obsluhu a řízení patří ty náklady, které jsou společné pro několik technologických celků. Jsou jimi například mzdy řídicích pracovníků nebo náklady vynaložené na opravy a udržování strojů.

2.2.2 Náklady jednicové a režijní

Popesko a Papadaki (2016, s. 35) označují členění nákladů na jednicové a režijní náklady jako velmi častý jev, který se v praxi objevuje. A tak toto členění představuje naprostý opak oproti členění nákladů na technologické náklady a náklady na obsluhu řízení, které se vyskytuje v praxi jen zřídka.

Jednicové náklady jsou takové náklady, které sice souvisejí s technologickým procesem, jenž je prováděn, ale souvisejí i také přímo s jednotkou výkonu. Na druhé straně se režijní náklady naopak nevztahují ke konkrétní jednotce výkonu, ale k celému uskutečňovanému technologickému procesu. Do režijních nákladů se zařazuje část technologických nákladů a náklady na obsluhu řízení.

Čechová (2011, s. 78) zase popisuje jednicové a režijní náklady následovně. Jednicové náklady se vykazují v samostatných konkrétních položkách ve vztahu ke stanovené jednici výkonu. Typickými jednicovými náklady jsou např. náklady na spotřebu materiálu, náklady na mzdy, výjimečně odpisy strojů, a to v případech, kdy doba užívání se předpokládá na výrobu určitého počtu výrobků.

Režijní náklady jsou vyjadřovány v komplexních, nikoliv v samostatných položkách a jsou členěny podle jejich funkce v daném procesu. Patří sem zásobovací režie, výrobní režie, správní režie a odbytová režie.

2.3 Kalkulační členění nákladů

Zvláštním typem účelového členění nákladů, jak uvádí Král a kol. (2018, s. 83), je kalkulační členění nákladů. Takové členění řeší otázky, zda vyrobit či koupit výrobek, jestli zvýšit či potlačit výrobu nebo prodej určitého druhu výrobku a další.

2.3.1 Náklady přímé

V případě, že jsme schopni spolehlivě a jednoznačně vyčíslit náklady současně s konkrétním výkonem, můžeme takový náklad označit jako přímý náklad (Čechová, 2011, s. 76).

„Přímé náklady bezprostředně souvisejí s konkrétním druhem výkonu, a je racionální je tomuto výkonu přiřazovat i z hlediska vzájemného vztahu „cost – benefit“ (Král a kol., 2018, s. 84).

Lazar (2012, s. 12) také uvádí, že jako přímé náklady můžeme stanovit jednicové náklady, tedy ty náklady, jež je možné přiřadit ke konkrétnímu výkonu a zároveň to může být i část výrobní, zásobovací a prodejní režie.

2.3.2 Náklady nepřímé

Náklady, které není možné stanovit ke konkrétní jednici přímo, se nazývají nepřímé náklady. Takové náklady se pak přiřazují nepřímými postupy, kterými jsou matematické postupy. (Čechová, 2011, s. 77)

Takové náklady, které zajišťují průběh celého podnikatelského procesu, a tedy se nevztahují k jednomu druhu výkonu, označujeme podle Krále (2018, s. 84) jako nepřímé náklady.

Podle Lazara (2012, s. 12) jsou nepřímými náklady i část nákladů středisek hlavní výroby a ostatní režijní náklady.

2.4 Členění nákladů podle vztahu k objemu prováděných výkonů

Lazar ve své knize (2012, s. 11) používá termín kapacitního členění nákladů, které třídí náklady podle vztahu k objemu výkonů na fixní a variabilní náklady. Kapacitní třídění nákladů je záležitostí manažerského účetnictví a nákladového controllingu, dále je podkladem pro rozhodování a řízení podniku pomocí optimalizace celopodnikové marže. Toto třídění nákladů naše legislativa nezná.

2.4.1 Fixní náklady

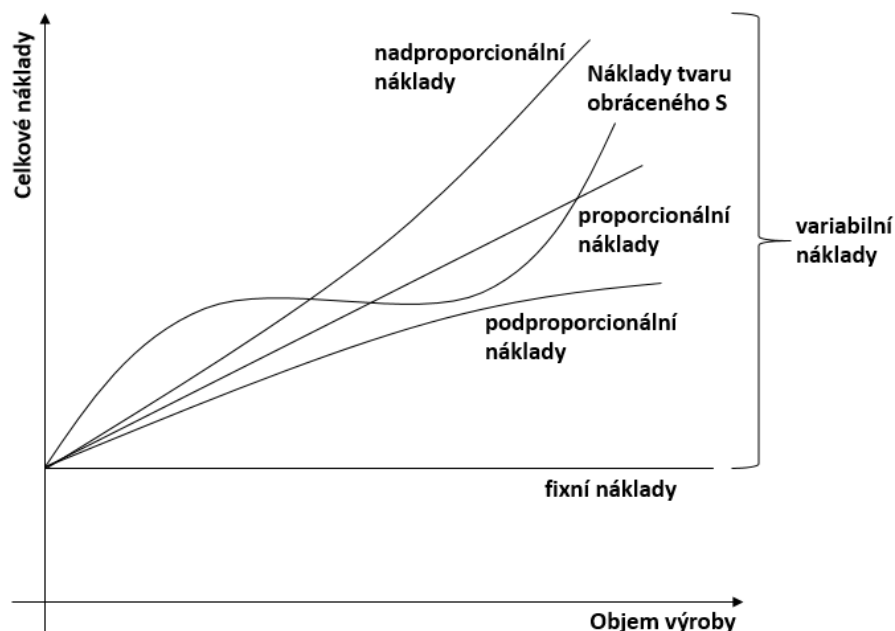
Čechová (2011, s. 81) charakterizuje fixní náklady jako takové, které nejsou závislé na změně objemu výkonů. To v praxi znamená, že se fixní náklady s přírůstkem ani s úbytkem objemu výkonů nemění a zůstávají tak stejné.

Daleko podrobněji rozvádí fixní náklady Martinovičová a kol. (2019, s. 58), kdy velikost fixních nákladů nezávisí na změnách objemu výroby v rámci existující výrobní kapacity, ale závisí na souboru fixních činitelů a na délce časového období. Fixní náklady nejsou vyvolávány jednotlivými výkony, ale nutností zabezpečit chod podniku jako celku v daném období, a proto podnik usiluje o co nejvyšší využití výrobní kapacity, neboť tak dochází k minimalizaci podílu fixních nákladů na jednotku objemu výkonů. Do fixních nákladů se zařazují například mzdy řídicích pracovníků, nájemné nebo kancelářské potřeby.

2.4.2 Variabilní náklady

Variabilní náklady můžeme podle Čechové (2011, s. 81-82) označit za proměnlivé náklady. Proměnlivé z toho důvodu, že při zvýšení objemu výkonů se zároveň zvyšují i variabilní náklady. To zajisté platí i pro snížení objemu výkonů, kdy zase dochází ke snížení variabilních nákladů. Variabilní náklady můžeme dále rozdělit na proporcionální, nadproporcionální a podproporcionální náklady. Proporcionální náklady jsou charakteristické tím, že se jejich výše mění v souvislosti s objemem výroby, což znamená, že spolu sdílí stejný rytmus. Nadproporcionální náklady se chovají zcela jinak a dochází u nich ke změně rychleji než u objemu výroby. Opakem nadproporcionálních nákladů jsou podproporcionální, u kterých dochází ke změně pomaleji než u objemu výroby.

V publikaci od Martinovičové a kol. (2019, s. 58) je uvedeno, že variabilní náklady vznikají v souvislosti s dělitelnými ekonomickými zdroji, s proměnnými výrobními činiteli, jejichž úroveň je možné měnit v krátkém období, tedy bez časového omezení (práce, materiál, energie apod.). Za určité období se variabilní náklady mění v závislosti na změně objemu výkonů. Do variabilních nákladů se zařazují tzv. jednicové náklady a variabilní část režijních nákladů, mezi které patří např. spotřeba režijního materiálu bezprostředně spojená s objemem výkonů a spotřeba energie k technologickým účelům.



Obrázek 2 Průběh celkových nákladů (Synek, 2011, s. 91)

2.4.3 Smíšené náklady

Popesko a Papadaki (2016, s. 40) uvádí, že v některých případech klasifikace nákladů je velmi obtížné rozlišit náklady na čistě fixní a variabilní složku. V praxi potom dochází k tomu, že velká část nákladů vykazuje smíšený charakter. To znamená, že mají v sobě jak variabilní, tak i fixní složku a označujeme je jako tzv. **semi-variabilní náklady**. Za takový typ nákladů můžeme uvést např. spotřebu elektrické energie.

Do smíšených nákladů dále zahrnují další specifickou kategorii, tzv. **semi-fixní náklady**. Tyto náklady se také chovají nestandardně v rámci vztahu nákladů k objemu výkonů. Charakteristikou semi-fixních nákladů je to, že mají v rámci určitého rozsahu činností fixní charakter, avšak po dosažení určitého objemu produkce skokově vzrostou, z čehož vyplývá jejich další označení "*skokově fixní náklady*".

2.5 Členění nákladů podle manažerského rozhodování

Pro členění nákladů z pohledu manažerského rozhodování je charakteristické, že vycházejí z odhadovaných nákladů zvažovaných variant oproti finančnímu pojetí nákladů, kde se vychází z reálných hodnot uvedených v účetním systému. Lze tedy říci, že svoji podstatou jsou zacíleny na budoucnost.

2.5.1 Relevantní a irelevantní náklady

Podle Druryho (2015, s. 34) jsou relevantní náklady budoucími náklady, které je možné změnit daným rozhodnutím. Zatímco irelevantní náklady jsou takové náklady, které nejsou ovlivněny daným rozhodnutím.

Král a kol. (2018, s. 94) se zmiňuje o rozdílových nákladech, které jsou základní formou relevantních nákladů, vyjadřované jako rozdíl nákladů před uvažovanou změnou a po změně.

Jako příklad rozdílu mezi relevantními a irelevantními náklady si můžeme vzít tuto situaci. Jsme postaveni před rozhodnutí zvolit jednu ze dvou variant. První variantou je cestovat na určité místo vlastním autem a druhá varianta spočívá v cestování hromadnou dopravou (např. autobusem). Daň z auta a náklady na pojištění musíme zaplatit tak jako tak a jejich výše se volbou jedné z variant nezmění, a proto můžeme říci, že se jedná o irelevantní náklady. Na druhou stranu náklady na pohonné hmoty našeho auta se budou lišit v závislosti

na zvolené alternativě, a proto můžeme říci, že jsou tyto náklady relevantní. (Drury, 2015, s. 34)

2.5.2 Oportunitní náklady

Oportunitní náklady v sobě uchovávají pouze fiktivní charakter nákladů, což znamená, že nejsou ve skutečnosti vůbec vynaloženy. Takové náklady vznikají tehdy, pokud se subjekt snaží vybírat mezi různými variantami, které se ovšem vzájemně vylučují. Oportunitní náklady můžeme také nazvat jako náklady obětované příležitosti, což přesně definuje význam těchto nákladů. Vyjadřují totiž, jaký ušlý efekt z nejlepší možné varianty jsme obětovali výběrem jiné varianty. S pomocí nákladů obětované příležitosti můžeme zhodnotit efektivnost varianty, kterou jsme si zvolili. (Čechová, 2011, s. 67)

2.5.3 Utopené náklady

Jako další kategorii nákladů, která náleží manažerskému rozhodování, zařadili Popesko a Papadaki (2016, s. 49) utopené náklady. Význam těchto nákladů spočívá v tom, že už byly vynaloženy v minulosti a nelze je nijak změnit žádným provedeným rozhodnutím v budoucnu. Proto také bývají často označovány jako umrtvené náklady. Utopené náklady lze charakterizovat v těchto bodech:

- vynaložení utopených nákladů probíhá ještě před zahájením výroby,
- celkovou výši těchto nákladů už pak nelze nijak ovlivnit,
- snížení těchto nákladů je však možné, ale pouze uskutečněním investičního rozhodnutí, které bude působit opačně,
- jako příklad tohoto snížení lze uvést například odpisy fixních aktiv,
- typickým rysem těchto nákladů je relativně vzdálený časový úsek mezi výdajem a vyjádřením nákladu.

3 KALKULACE NÁKLADŮ

Kalkulace nákladů je podle Čechové (2011, s. 86) činností, která má za úkol zjištění nákladů a zisku. Na základě zjištění nákladů a zisku lze pak stanovit prodejní cenu, za kterou se výrobek či služba bude prodávat, respektive poskytovat. Kalkulace se stanovuje na konkrétní výkon. Tento výkon je přesně definován druhem, množstvím a jakostí. Takový konkrétní druh se pak v oblasti kalkulace nazývá kalkulační jednice. Kalkulace je možné vytvářet různorodými metodami. Způsob, kterým jsou stanoveny předpokládané náklady na konkrétní výkon, nebo rozpoznání již skutečných nákladů na konkrétní výkon nazýváme metodou kalkulace.

Popesko a Papadaki (2016, s. 59) zase definují kalkulaci jako propočítání nákladů, marže, zisku a ceny nebo jiné hodnotové veličiny na výrobek, službu, činnost a operaci nebo jinak natuálně vyjádřenou jednotku výkonu firmy, tedy kalkulační jednici či nákladový objekt.

3.1 Předmět kalkulace

Tradiční manažerské účetnictví podle Popeska a Papadaki (2016, s. 65) označuje objekty alokace termínem předmět kalkulace. Předmětem kalkulace mohou obecně být všechny druhy dílčích i finálních výkonů, které jsou v podniku vykonávány. Ve výrobním podniku je nejběžnějším předmětem kalkulace produkován výrobek.

Fibírová a kol. (2011, s. 221-222) také doplňuje, že předmětem kalkulace mohou být, jak externí výkony, tak i interní výkony a činnosti. Externí výkony pro podnik znamenají finální výkon, který se prodává za tržní cenu zákazníkům. Interní výkony naopak tvoří proces vytváření výkonů a jsou tedy nezbytné pro finální výkon. Vymezení výkonu se přizpůsobuje rozsahu sortimentu, také významu a náročnosti procesu a využitelnosti kalkulací.

3.2 Kalkulační jednice a kalkulované množství

Na základě konkrétního určení předmětu kalkulace probíhá stanovení kalkulační jednice a kalkulovaného množství. Tyto dva pojmy na sebe vzájemně navazují. Kalkulační jednice je totiž konkrétní výkon, jež je vymezen druhem, jakostí a měrnou jednotkou, např. v ks, kg. Na takovou kalkulační jednici se pak zjišťují náklady. Z konkrétního počtu kalkulačních jednic, pro které byly stanoveny celkové náklady, se poté utváří kalkulované množství. Informace, které zjišťujeme o kalkulovaném množství, představují důležité souvislosti pro přiřazení nákladů výkonu. Samostatným problémem však může být podrobnost sledovaných

nákladů v účetnictví, příčinná souvislost ke konkrétní kalkulační jednici či ke konkrétním druhům, skupinám výkonů a konkrétním útvarům. (Fibírová a kol. 2011, s. 222-223)

Čechová (2011, s. 86) uvádí konkrétní příklad kalkulační jednice a kalkulovaného množství. Kalkulační jednicí je například sekačka na trávu, výroba elektrické energie nebo provoz kamionu. V rámci kumulace těchto uvedených kalkulačních jednic, pak příkladem kalkulovaného množství může být počet vyrobených sekaček, předpokládaný počet ujetých kilometrů pro konkrétní zakázku nebo náklady, které vyplývají z výroby energie. Za další ještě doplňuje, že se kalkulované množství využívá k určení či výpočtu podílu fixních nákladů na jednotku výkonu.

3.3 Struktura nákladů kalkulace

Určit strukturu nákladů, která by uspokojovala a platila pro všechny účetní jednotky, podle Čechové (2011, s. 96) není zcela možné. Proto každý podnik řeší strukturu svých nákladů individuálně. Pro sestavení struktury nákladů však vznikl kalkulační vzorec, ve kterém jsou náklady seskupeny.

Struktura nákladových položek, v níž se zjišťují (stanovují) náklady výkonů, je vyjádřena v každém podniku individuálně v tzv. kalkulačním vzorci. Pojem vzorec přitom nelze chápat jako jednoznačně danou formu členění kalkulovaných nákladů. Podstatným rysem kalkulací progresivních podniků je skutečnost, že způsob řazení nákladových položek a podrobnost jejich členění se sestavuje variantně s ohledem na využití kalkulace v hodnotovém řízení. Jak bylo vysvětleno, koncepčně se struktura nákladů v obecné podobě liší v kalkulaci plných nákladů v porovnání s kalkulací variabilních nákladů a v kalkulaci v součtovém tvaru v porovnání s kalkulací v retrográdním tvaru. (Fibírová, 2011, s. 223)

Král (2018, s. 150) také uvádí, že je struktura nákladů vyjadřována v každém podniku individuálně, a to s pomocí tzv. kalkulačního vzorce. Podotýká však, že tento vzorec se nemůže brát jako dogma. A to z toho důvodu, že s ohledem na uživatele a rozhodovací úlohy, se liší způsob řazení nákladových položek. Dalším argumentem může být skutečnost, že v každém podniku najdeme různě podrobnou evidenci nákladových položek, podrobnost jejich členění, vztah ke kalkulaci ceny a další hodnotové veličiny.

Soupis kalkulačních vzorců

1) Tradiční typový kalkulační vzorec

Čechová (2011, s. 96) uvádí, že typový kalkulační vzorec byl v minulosti stanoven předpisem. Tento vzorec představuje pouze základní členění jednotlivých položek a zahrnuje nejhrubší rozčlenění položek, ze kterých se může utvářet výsledná cena výkonu.

1. Přímý materiál
2. Přímé osobní náklady
3. Ostatní přímé náklady
4. Výrobní (provozní) režie

Vlastní náklady výroby (provozu)
5. Správní režie

Vlastní náklady výkonu
6. Prodejní náklady

Úplné vlastní náklady výkonu
7. Zisk (ztráta)

Cena výkonu (základní)

Obrázek 3 Typový kalkulační vzorec (Král, 2018, s. 151)

2) Retrográdní kalkulační vzorec

V případě retrográdní kalkulace se vychází z ceny výkonu, od které se odečtou náklady připadající na výkon. Tyto náklady jsou pak postupně uhrazovány z ceny výkonu. Výsledkem je kalkulovaný nebo jinak vyjádřený zisk. Cílem retrográdního vzorce je stanovit přínos výkonu, tedy marži či zisk, nikoliv stanovit náklady výkonu. (Fibířová a kol, 2011, s. 216-217)

Základní cena výkonu

- Dočasná cenová zvýhodnění
- Slevy zákazníkům
 - sezónní
 - množstevní

CENA PO ÚPRAVÁCH

- Náklady

ZISK (jinak vyjádřený přínos)

Obrázek 4 Retrográdní kalkulační vzorec (Král, 2018, s. 153)

3) Kalkulace variabilních nákladů

Z hlediska rozhodovacích úloh na existující kapacitě je vhodné rozlišit náklady podle změny objemu provedených výkonů, a to na fixní a variabilní náklady.

CENA PO ÚPRAVÁCH

- Variabilní náklady výrobku
 - Přímé (jednicové) náklady
 - Variabilní režie

Marže (krycí příspěvek)

- Fixní náklady v průměru připadající na výrobek

Zisk v průměru připadající na výrobek

Obrázek 5 Vzorec kalkulace VN (Král, 2018, s. 154)

4) Dynamická kalkulace

Dynamická kalkulace nákladů je složena z členění nákladů na přímé a na nepřímé náklady a také z členění nákladů podle fází reprodukčního procesu. Můžeme tedy říci, že dynamická kalkulace čerpá z tradičního kalkulačního rozčlenění. Znamená to, že tento vzorec v sobě uchovává informační základ tradičního kalkulačního vzorce. Avšak v rámci vypovídací schopnosti zde dochází k rozšíření. Znamená to tedy, že budeme schopni sestavit předpoklad, jak budou náklady v jednotlivých fázích ovlivněny změnami v objemu výroby.

Přímé (jednicové) náklady	
Ostatní přímé náklady	- variabilní
	- fixní
<hr/>	
Přímé náklady celkem	
Výrobní režie	- variabilní
	- fixní
<hr/>	
Vlastní náklady výroby	
Přímé prodejní náklady	- variabilní
	- fixní
Prodej režie	- variabilní
	- fixní
<hr/>	
Vlastní náklady výkonu	
Správní režie	
<hr/>	
Úplné vlastní náklady výkonu	

Obrázek 6 Vzorec dynamické kalkulace (Král, 2018, s. 155)

5) Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů

Tato kalkulace představuje upravenou kalkulaci variabilních nákladů. Největším rozdílem oproti kalkulaci variabilních nákladů spočívá v tom, že se fixní náklady neberou jako nedělitelný celek. Fixní náklady přiřazované na základě příčinné souvislosti se v této kalkulaci oddělují od takových fixních nákladů, které jsou přiřazovány podle jiných principů. Podrobné členění nákladů pak probíhá hlavně v první skupině nákladů, kde se člení náklady podle toho, jestli byly fixní náklady vyvolány konkrétním druhem výkonu nebo skupinou výkonů. Poté se odděluje ta část fixních nákladů, které mají k jednotlivým výkonům relativně vzdálený vztah a část fixních nákladů, které jsou přičítány pomocí principu průměrování či úhrady.

Cena po úpravách

- Variabilní náklady výrobku
 - Přímé (jednicové) náklady
 - Variabilní režie

Marže I

- Fixní náklady (jednoho druhu) výkonu

Marže II

- Fixní náklady skupiny výkonů

Marže III

- Fixní náklady střediska

Marže IV

- Fixní náklady podniku

ZISK (ztráta) v průměru připadající na výrobek

Obrázek 7 Vzorec kalkulace stupňovitým rozvrstvením FN (Král, 2018, s. 156)

3.4 Metody kalkulace

Fibírová a kol. (2011, s. 221) uvádí, že metody kalkulace nákladů jsou způsob, kterým se zjišťují náklady na konkrétní výkon. Metoda kalkulace závisí zpravidla na vymezení předmětu kalkulace, také na struktuře nákladových položek, kde probíhá zjišťování nákladů na kalkulační jednici a dále závisí i na způsobu, jakým jsou náklady předmětu kalkulace alokovány.

Metody výpočtu kalkulace mohou být různorodé. Je však možné tyto metody kalkulace rozdělit do dvou základních skupin. Do první skupiny náleží kalkulace dělením, která se pak ještě podrobněji člení na kalkulaci prostou, stupňovitou a na kalkulaci s poměrovými čísly.

Ve druhé skupině pak nalezneme kalkulaci přírážkovou. Přírážková kalkulace se ještě dále člení na součtovou a diferencovanou kalkulaci. (Čechová, 2011, s. 88-89)

3.4.1 Kalkulace úplných nákladů

Kalkulace úplných nákladů slouží pro započítání všech nákladů. To však s sebou nese značné úskalí, které vyplývá z nepřesností úplných nákladů. Důvodem těchto nepřesností je ten, že přiřazení nepřímých nákladů na jednotku produkce není dostatečné. Velká část nepřímých nákladů je totiž utvářena z fixních nákladů. V případě změny v počtu jednotek produkce tak současně dochází k přeměně velikosti nepřímých nákladů, jež přísluší k jednotce produkce. (Martinovičová a kol., 2019, s. 76)

3.4.2 Kalkulace neúplných nákladů

V kalkulaci nepřímých nákladů jsou zahrnuty jen přímé náklady, dále příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku a také hrubé rozpětí. Kalkulaci nepřímých nákladů tak můžeme nazvat jako kalkulaci přímých nákladů. (Synek, 2011, s. 116)

Martinovičová a kol. (2019, s. 76-77) uvádí, že kalkulace neúplných nákladů umožňuje používat dvě základní metody, a to metodu kalkulace přímých nákladů a metodu kalkulace variabilních nákladů. Metoda kalkulace přímých nákladů zjišťuje místo zisku a režijních nákladů tzv. hrubé rozpětí, které je dáno rozdílem mezi tržní cenou a přímými náklady. Metoda kalkulace variabilních nákladů zjišťuje místo zisku a režijních nákladů tzv. příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku, jenž se zjišťuje jako rozdíl mezi cenou a variabilními náklady.

3.5 Rozvrhová základna

Rozvrhová základna je podle Čechové (2011, s. 93) takový pomocník, díky němuž se dají přiřadit náklady, u kterých je zjevné, že je nelze stanovit přímo na jednotku výkonu. Přesněji tedy lze říci, že se jedná o nepřímé náklady. V rámci přiřazení nákladů je nesmírně důležitá volba správné rozvrhové základny. Správná rozvrhová základna by měla přímo souviset jak s rozvrhovanými náklady, tak i s jednotkou výkonu. Dalším důležitým kritériem správně zvolené rozvrhové základny je co největší vypovídací schopnost.

Popesko a Papadaki (2016, s. 61) řadí mezi tradiční rozvrhové základny jednoznačně přímé mzdy. Dále uvádí i moderní rozvrhové základny, ke kterým se podniky začínají více přiklánět. Mezi takové základny je možné zařadit například strojové hodiny. Důvodem takové

modernizace je přírůstek nových technologií ve výrobě. Hovoří také o tzv. diferencovaných rozvrhových základnách, které se velmi často používají v praxi. U těchto základen se využívá spektrum rozvrhových základen pro rozmanité seskupení nepřímých nákladů.

4 NÁSTROJE NÁKLADŮ

Do nástrojů nákladů spadají nákladové funkce, které se dělí na krátkodobé a dlouhodobé nákladové funkce. Mezi další nástroje můžeme zařadit bod zvratu, provozní páku a limity nákladů. (Martinovičová a kol., 2019, s. 63)

4.1 Nákladové funkce

Mezi nejjednodušší nákladový model zcela jistě patří nákladová funkce. Tento model zachycuje vliv objemu výroby na celkových nákladech. Nezávisle proměnnou tedy tvoří objem výroby a závislou proměnnou pak tvoří celkové náklady. Aby bylo možné sestavit nákladovou funkci, je k tomu zapotřebí provést členění nákladů podle jejich závislosti na změně objemu výkonů. Tedy jinak řečeno rozlišit náklady na fixní a variabilní část. V manažerské praxi se pak používá krátkodobá a dlouhodobá nákladová funkce. (Martinovičová a kol., 2019, s. 63)

Taušl Procházková a Jelínková (2018, s. 25) dále uvádí, že nákladovou funkcí můžeme zachytit chování nákladů. Upozorňuje však na to, že je velmi důležité si uvědomit, že se náklady chovají v krátkém období a dlouhém období zcela odlišně. Využití nákladové funkce může být například u finančního plánování. Může se jednat o situaci, kdy podnik potřebuje určit výši nákladů, které bude nutné vynaložit, aby dosáhl předpokládaného objemu produkce, a v tomto případě lze právě využít nákladovou funkci.

4.1.1 Globální nákladová funkce

Globální nákladová funkce se využívá k vyjádření závislosti nákladů na objemu výroby. Variabilní náklady jsou zde vyjádřeny, jako tzv. haléřový ukazatel variabilních nákladů h . Tento ukazatel vyjadřuje podíl celkových variabilních nákladů na celkové produkci vyjádřené v tržbách. Tvar nákladové funkce pak vypadá následovně (Taušl Procházková a Jelínková, 2018 s. 61):

$$N = FN + h \times T \quad (1)$$

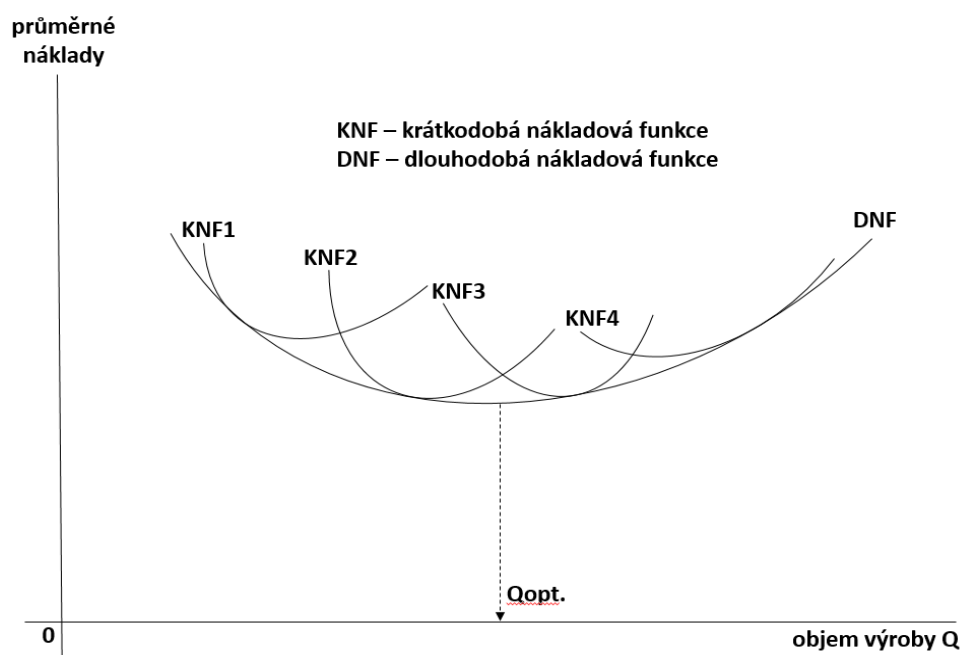
- kde h haléřový ukazatel variabilních nákladů ($h = VN/T$, $T =$ tržby),
 T objem produkce v Kč za období,
 FN fixní náklady v Kč za období,
 N celkové náklady v Kč za období.

4.1.2 Krátkodobá nákladová funkce

Charakteristiku průběhu celkových nákladů v závislosti na objemu produkce v rámci krátkého časového období, tedy v měsících, uskutečňuje krátkodobá nákladová funkce. U takového typu nákladové funkce je však možné měnit jen některé výrobní činitele. Do výrobních činitelů, které lze měnit spadá spotřeba surovin nebo množství práce, naopak do výrobních činitelů, které nelze změnit, se zařazují výrobní zařízení, stroje a budovy. (Martinovičová a kol., 2019, s. 63)

4.1.3 Dlouhodobá nákladová funkce

Martinovičová a kol. (2019, s. 63) podotýkají, že pro dlouhodobou nákladovou funkci existuje charakteristický tvar. Tvar křivky v tomto případě tvoří písmeno U. Tento specifický tvar má dlouhodobá nákladová funkce z toho důvodu, že pokud roste objem produkce, tak celkové průměrné náklady nejprve klesají s ohledem na úspory z rozsahu produkce nebo s ohledem na technologický pokrok. Avšak jakmile je dosaženo optimálního objemu v produkci, tak průměrné náklady začínají opět růst. Tato situace nastává kvůli existenci dílčích neefektivností, které vznikají z kvantitativních či kvalitativních stránek produkce. Dlouhodobá nákladová funkce má také vliv na optimální velikost výroby, na počet podniků na trhu a skládá se z částí krátkodobých nákladových funkcí.



Obrázek 8 Dlouhodobá nákladová funkce tvaru U (Synek, 2011, s. 92)

4.1.4 Metody stanovení nákladových funkcí

Taušl Procházková a Jelínková ve své knize (2018, s. 28) představují čtyři základní způsoby, kterými lze stanovit nákladové funkce. Do výčtu čtyř základních způsobů patří klasifikační analýza, metoda dvou období, bodový diagram, regresní a korelační analýza.

Klasifikační analýza

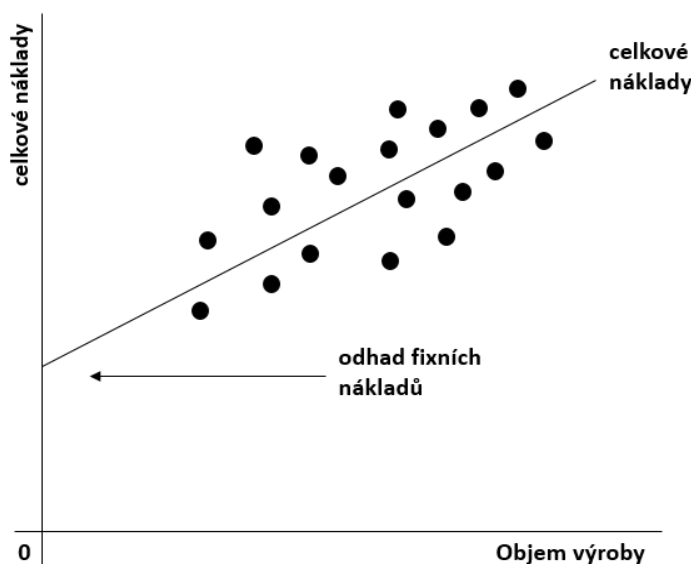
U klasifikační analýzy dochází pouze k rozdělení nákladů na fixní a variabilní náklady, které se pak dosadí do nákladové funkce.

Metoda dvou období

U metody dvou období je doporučeno vybrat období s nejmenším a největším objemem výroby. Pokud by však ve vybraném období došlo k nahodilým, výjimečným událostem, tak takto ovlivněné období vyřadíme, jelikož se nejedná o běžnou situaci ve výrobě a mohlo by dojít ke zkreslení informací. Údaje se pak na závěr doplní do dvou rovnic a řeší se jejich soustava.

Bodový diagram

Jednoduchou metodu představuje grafická metoda, ve které se pracuje s bodovým diagramem a dochází zde jen k odhadu průběhu nákladové funkce.



Obrázek 9 Bodový diagram (Synek, 2011, s. 97)

Regresní a korelační analýza

Pomocí regresní analýzy dokážeme určit i nelineární průběh nákladové funkce. Určuje se zde závislost proměnných a následně pomocí korelační analýzy lze určit těsnost této závislosti. (Taušl Procházková a Jelínková 2018, s. 28-29)

4.2 Bod zvratu

V díle Martinovičové a kol. (2019, s. 67) je uvedeno, že bod zvratu odpovídá úrovni výkonů, které musí podnik dosahovat, aby byl schopen uhradit fixní a variabilní náklady. Základními veličinami, které ovlivňují bod zvratu, jsou náklady, tržby, zisk před zdaněním a objem výroby.

Taušl Procházková a Jelínková (2018, s. 49-50) se rovněž uvádí, že se analýza bodu zvratu využívá k určení množství výrobků, které musí podnik vyrobit, nebo ke stanovení dolní hranice ceny, při níž nebude ve ztrátě. Také doplňuje, že se z rovnice bodu zvratu můžou zjistit také tyto skutečnosti:

- maximální variabilní náklady na jednotku produkce, aby ještě podnik nebyl ztrátový,
- maximální hranice fixních nákladů,
- dolní hranice ceny,
- minimální počet výrobků při požadovaném zisku,
- kombinace s požadavky podniku na rentabilitu tržeb.

Bod zvratu můžeme vyjádřit jako:

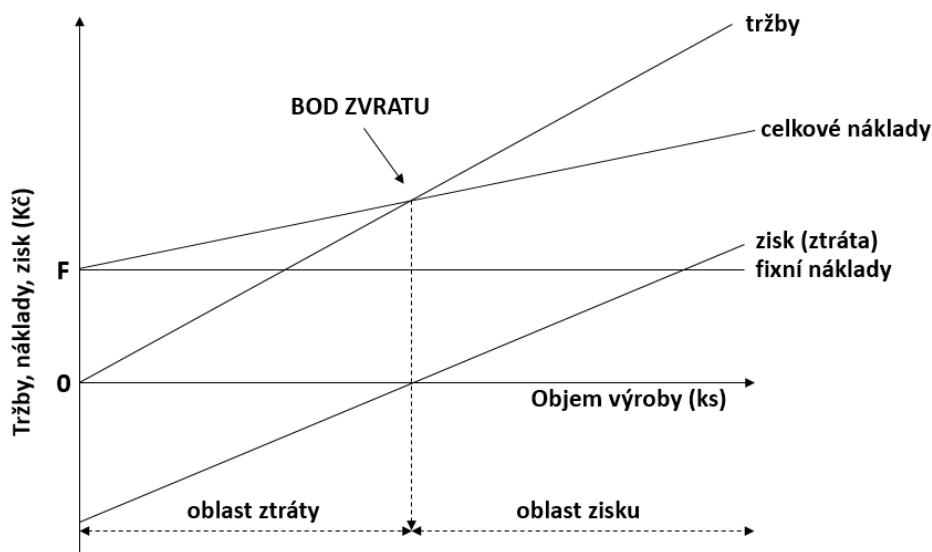
$$P * Q = FN + vn * Q \quad (2)$$

Pokud z této rovnosti odvodíme neznámou hodnotu Q, bude pak vzorec vypadat následovně:

$$Q_{BZ} = \frac{FN}{p-vn} \quad (3)$$

Pokud bychom chtěli zjistit, jaký objem výroby je zapotřebí k dosažení určitého požadovaného zisku, tak modifikovaný vzorec bodu zvratu bude vyjádřen vzorcem:

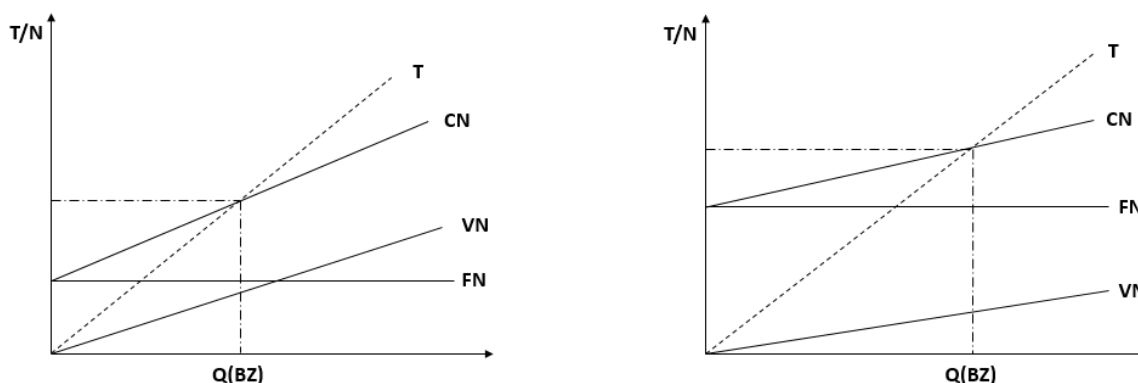
$$Q_{(BZ+Z)} = \frac{FN+Z}{p-vn} \quad (4)$$



Obrázek 10 Bod zvratu (Taušl Procházková a Jelínková, 2018, s. 50)

4.3 Provozní páka

Provozní páka podle Taušl Procházková (2018, s. 58) vyjadřuje vztah mezi poměrem fixních a variabilních nákladů podniku, zisku a objemu produkce. Dopad změny podílu variabilních nákladů a fixních nákladů vůči objemu výroby a generovanému zisku lze tedy vnímat jako efekt provozní páky. Pro provozní páku je typické, že při vysokém podílu fixních nákladů i relativně malá změna v tržbách způsobí velkou změnu v provozním zisku. Jak velká je pak přesně tato změna, udává stupeň provozní páky, který se vyjadřuje v procentech. Čím je vyšší stupeň provozní páky, tím rychleji bude podnik po dosažení bodu zvratu zvyšovat svůj zisk. Nevýhodou vyššího stupně provozní páky mohou být vyšší fixní náklady.



Obrázek 11 Provozní páka při nízkém a vysokém podílu FN (Popesko a Papadaki, 2016, s.

4.4 Limity

4.4.1 Stanovení limitu variabilních nákladů

Pokud bychom požadovali stanovení maximálního přípustného limitu variabilních nákladů na jeden výrobek, tak to lze v tom případě, jestliže máme k dispozici stanovenou cenu při předpokládaném objemu výroby a také za předpokladu, že fixní náklady budou neměnné. Pro stanovení takového limitu je využito základních vztahů, které vznikají mezi ekonomickými veličinami. Takové vztahy jsou definovány takto:

$$T = N \text{ (popř. } T = N + Z) \quad (5)$$

$$pq = F + bq \text{ (popř. } pq = F + bq + Z) \quad (6)$$

Z těchto základních vztahů poté můžeme odvodit následující vzorec (Synek, 2011, s. 141):

$$B = p - \frac{F}{q} \text{ (popř. } h = p - F + \frac{Z_{min}}{q}) \quad (7)$$

4.4.2 Stanovení limitu fixních nákladů

Pro potřeby výpočtu maximální výše fixních nákladů lze použít tento vzorec:

$$F = q * (p - b) \quad (8)$$

Tento vzorec jsme získali odvozením ze vztahu:

$$q = F + bq \quad (9)$$

Pokud ještě do propočtu zahrneme minimální zisk, tak dostaneme vzorec v tomto tvaru (Synek, 2011, s. 142):

$$F = q * (p - b) - Z_{min} \quad (10)$$

4.4.3 Stanovení limitu minimální výše ceny

Pokud chceme stanovit minimální výši ceny, tak získáme vzorec odvozením ze základního vztahu, který vyplývá pro analýzu bodu zvratu. Vzorec bude pak následující podobě:

$$P = \frac{F}{q} + b \quad (11)$$

V rámci stanovení ceny, která zajišťuje minimální zisk, pak vycházíme:

a) při dané absolutní výši minimálního zisku ze vzorce:

$$p = F + \frac{Z_{min}}{q} + b, \quad (12)$$

b) při dané rentabilitě r ze vzorce (Synek, 2011, s. 143):

$$p = F + \frac{bq}{q} * (1 - r) \quad (13)$$

5 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

Teoretická část práce je vypracována na základě literárních pramenů, které jsou obsaženy ve zpracované literární rešerši. Teoretická část se skládá z celkem čtyř kapitol.

První kapitola se zabývá pojetím nákladů, které je vysvětleno z pohledu finančního i z pohledu manažerského pojetí nákladů, jelikož se oba způsoby výrazně liší, ať už v uživatelských informacích nebo v obsahu informací.

Klasifikace nákladů pak tvoří druhou kapitolu, která je rozvětvena do více podkapitol. V jednotlivých podkapitolách je zde postupně rozebráno druhové členění nákladů, účelové členění nákladů, do kterého spadají náklady technologické, náklady na obsluhu a řízení, dále také jednicové a režijní náklady. Dalšími podkapitolami jsou kalkulační členění nákladů, rozlišující náklady na přímé a nepřímé, členění nákladů podle vztahu k objemu prováděných výkonů, což znamená rozčlenění nákladů na fixní, variabilní a smíšené náklady. Do poslední podkapitoly je zařazeno členění nákladů podle manažerského rozhodování, kam spadá zajímavé rozlišení nákladů na relevantní a irelevantní náklady, oportunitní náklady a utopené náklady. Ve všech případech v rámci úloh manažerského rozhodování se pracuje s náklady, které nejsou reálně vykazovány.

Ve třetí kapitole je upřena pozornost na kalkulaci nákladů, kde je v jednotlivých podkapitolách vylíčen předmět kalkulace, rozdíl mezi kalkulační jednicí a kalkulovaným množstvím, struktura nákladů kalkulace obsahující soupis kalkulačních vzorců, metody kalkulace, ve kterých je zahrnuta kalkulace úplných a neúplných nákladů a nakonec je v poslední podkapitole vysvětlena rozvrhová základna, díky které se dají přiřazovat takové náklady, které nelze alokovat přímo.

Čtvrtá kapitola se zabývá nástroji nákladů, kterými jsou nákladové funkce, bod zvratu, provozní páka a limity. V podkapitole nákladových funkcí se řeší globální nákladová funkce, krátkodobá a dlouhodobá funkce a také metody, kterými se stanovují nákladové funkce. Těmito metodami jsou klasifikační analýza, metoda dvou období, bodový diagram, regresní a korelační analýza. Díky těmto nástrojům je podnik schopen predikovat a hlavně ovlivňovat budoucí vývoj a hodnotu svých nákladů.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

6 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

Úvodní kapitola v praktické části je zaměřena na představení a uvedení základních informací o vybrané společnosti. Vzhledem k přání společnosti nebude v práci uveden její skutečný název. Z tohoto důvodu je v praktické části skutečný název společnosti nahrazen termínem „vybraná společnost“. Dalšími body první kapitoly jsou organizační, majetková a finanční struktura společnosti. V této kapitole je dále provedena SWOT analýza. Po provedení této analýzy vycházejí na povrch silné a slabé stránky společnosti a také příležitosti a hrozby, které pro společnost plynou z provozování činnosti.

6.1 Základní informace

Vybraná společnost je společností s ručením omezeným se sídlem v České republice, konkrétněji sídlící ve Zlínském kraji. Tato společnost vznikla v roce 1994. Zabývá se výrobou dresů, sportovního oblečení a sportovních doplňků. Své produkty vyváží v rámci celé Evropy. Největší podíl vlastních produktů vyváží svým předním odběratelům do Švýcarska.

Výčet základních údajů o společnosti:

Obchodní firma: Vybraná společnost, s. r. o.

Sídlo: Zlínský kraj

Právní forma: Společnost s ručením omezeným

Základní kapitál: 200 000 Kč

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

Specifikace činností: Výroba sportovních dresů, oblečení a sportovních doplňků

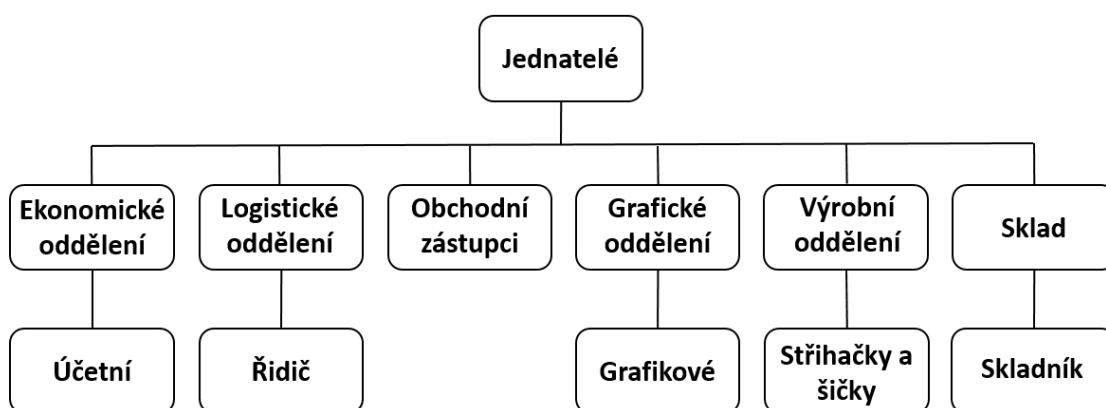
Počet zaměstnanců: 25-49 zaměstnanců

6.2 Personální struktura společnosti

V rámci kapitoly personální struktury je představena a zpracována organizační struktura vybrané společnosti. Dále je v této kapitole upřena pozornost na dynamiku vývoje počtu zaměstnanců, kterou společnost zaznamenala v rámci sledovaného období.

6.2.1 Organizační struktura

Na obrázku č. 7 je graficky znázorněna organizační struktura vybrané společnosti. Jak je z obrázku zřejmé, tak v čele celé společnosti operují jednatelé, konkrétně má společnost celkem tři jednatele. Tito jednatele spolu kooperují, řídí a provádí rozhodnutí jménem celé společnosti. Její fungování je dále rozděleno do několika oddělení. Do těchto zmíněných oddělení společnost řadí ekonomické oddělení, logistické oddělení, obchodní zástupce, grafické oddělení, výrobní oddělení a sklad. Pod tato oddělení spadají již konkrétní zaměstnanci, kterými jsou účetní, řidič, grafikové, střihačky a šičky a také skladník.



Obrázek 12 Organizační struktura vybrané společnosti (vlastní zpracování)

6.2.2 Vývoj počtu zaměstnanců

V následující tabulce č. 1 je znázorněn vývoj počtu zaměstnanců ve vybrané společnosti. Tabulka je vypracována pro období v letech 2015 až 2019 a informace byly získány z interních materiálů společnosti.

Tabulka 1 Vývoj počtu zaměstnanců (vlastní zpracování)

	2015	2016	2017	2018	2019
Počet zaměstnanců	53	51	53	47	46
Počet DPP a DPČ	8	6	17	17	15

Ze získaných dat vyplývá, že se počet zaměstnanců ve společnosti v letech 2015 až 2017 téměř neměnil. V následujících dvou letech pak počet zaměstnanců zaznamenal mírně klesající trend. Jelikož společnost eviduje sezónní i mimo sezónní období, tak kromě zaměstnanců na HPP má také pracovníky, jež pracují na základě dohod konaných mimo pracovní poměr, kterými jsou DPP a DPČ. V roce 2015 společnost vykazovala celkem osm dohod,

v roce 2016 šest dohod, v roce 2017 pak došlo k nárůstu na sedmnáct dohod, v roce 2018 bylo rovněž sedmnáct dohod a v roce 2019 se počet dohod snížil na patnáct. Společnost využívá těchto dohod z důvodu větší efektivity pracovních pozic a uplatňuje je zejména při nárůstu objemu zakázek.

6.3 Majetková a finanční struktura

Tato kapitola se zabývá majetkovou a finanční strukturou vybrané společnosti ve sledovaném období mezi lety 2015 až 2019. Tento časový rozsah byl zvolen pro potřeby nastínění možného budoucího vývoje podniku. Data uvedená v následujících kapitolách jsou získána z účetní závěrky, konkrétněji z rozvahy, která je volně dostupná na stránkách or.justice.cz. Překážkou pro získání volně dostupných údajů byl rok 2019, kdy bylo zapotřebí využít interních dokumentů společnosti. Bylo to z důvodu nastalé pandemie z kraje roku 2020, kvůli které společnost získala odklad daňové povinnosti a nemá tak uzavřené účetnictví.

6.3.1 Majetková struktura

V tabulce č. 2 jsou uvedeny údaje o majetkové struktuře společnosti ve sledovaném období. Majetková struktura se skládá z celkových aktiv společnosti. Do aktiv společnosti jsou zahrnuty dlouhodobý majetek, oběžná aktiva a časové rozlišení aktiv. Částky v tabulce jsou uvedeny v tisících Kč.

Tabulka 2 Majetková struktura v tis. Kč (vlastní zpracování)

Rozvahová položka	2015	2016	2017	2018	2019
Aktiva celkem	45 088	51 798	55 192	54 915	61 839
Dlouhodobý majetek	4 229	5 712	4 536	17 431	16 401
Dlouhodobý nehmotný majetek	0	0	0	65	169
Dlouhodobý hmotný majetek	4 229	5 712	4 536	17 366	16 232
Dlouhodobý finanční majetek	0	0	0	0	0
Oběžná aktiva	40 767	45 902	50 530	37 327	45 176
Zásoby	1 730	3 989	3 330	2 796	2 323
Dlouhodobé pohledávky	87	0	0	0	0
Krátkodobé pohledávky	5 896	9 524	9 425	7 814	7 023
Krátkodobý finanční majetek	33 054	0	0	0	0
Peněžní prostředky	0	32 389	37 775	26 717	35 830
Časové rozlišení aktiv	92	185	126	157	262

Z údajů z výše uvedené tabulky vyplývá, že vývoj bilanční sumy aktiv podniku má rostoucí charakter. Za sledované období došlo k nárůstu aktiv o více než 16 mil. Kč. Největší nárůst byl zaznamenán v letech 2016 a 2019. Na celkových aktivech společnosti se v letech 2015 až 2017 nejvíce podílela oběžná aktiva. Tento trend narušily až roky 2018 a 2019, kdy se hodnoty oběžných aktiv začaly snižovat a naopak hodnoty dlouhodobého majetku se začaly zvyšovat.

Další sledovanou položkou byl dlouhodobý majetek. Dlouhodobý hmotný majetek nezaznamenal v letech 2015 až 2017 nijak zvlášť lišící se hodnoty, které dosahovaly hodnot okolo 5 mil. Kč. V následujících letech 2018 a 2019 však společnost u dlouhodobého hmotného majetku zaznamenala nárůst, a to na hodnotu 17 milionů Kč. Stalo se tak proto, že společnost v roce 2018 nakoupila sousední pozemky se třemi objekty, což zvýšilo hodnotu dlouhodobého hmotného majetku o 13 mil. Kč.

Další výraznou změnu v majetkové struktuře zaznamenala společnost u dlouhodobého nehmotného majetku. V letech 2015 až 2017 společnost u této položky vykazovala nulovou hodnotu. V důsledku nákupu softwaru, konkrétně nákupu objednávkového a fakturačního interního systému, začala společnost vykazovat v roce 2018 i dlouhodobý nehmotný majetek, který byl v hodnotě 65 tis. Kč. V roce 2019 ještě došlo k navýšení této hodnoty na 169 tis. Kč. Toto navýšení bylo vyvoláno realizací nákupu webového konfiguratoru dresů.

Z uvedených údajů je také zřejmé, že ve sledovaném období společnost nevykazovala žádný dlouhodobý finanční majetek.

Největší podíl na oběžných aktivech představoval krátkodobý finanční majetek, respektive peněžní prostředky, které byly zastoupeny v položce krátkodobý finanční majetek. Společnost krátkodobý finanční majetek vykazovala pouze v roce 2015. Po roce 2015 totiž došlo k legislativní změně, která se vztahovala k úpravě rozvahy. Od roku 2016, se tedy peněžní prostředky již nezahrnují do krátkodobého finančního majetku, ale jsou uvedeny samostatně v položce peněžní prostředky. Peněžní prostředky jsou tvořeny penězi na BÚ a podílejí se velkou měrou na celé majetkové struktuře podniku, jelikož tvoří také drtivou část oběžných aktiv, které dosahují vysokého podílu na majetkové struktuře společnosti, a to na úkor dlouhodobého majetku.

Dlouhodobé a krátkodobé pohledávky jsou dalšími položkami zastoupenými v oběžných aktivech. Dlouhodobé pohledávky společnost zaznamenala pouze v roce 2015, což značí, že společnost nemá problémy s platbami od odběratelů za poskytnuté výrobky, zboží a služby.

6.3.2 Finanční struktura

Finanční struktura společnosti je vyobrazena v tabulce č. 3. Finanční struktura nám poskytuje nastínění, z jakých zdrojů společnost financuje či pokrývá svá aktiva. Ze získaných údajů se dá poté zjistit, jakou strategii financování společnost využívá. Dále nám poskytuje informace o základním kapitálu společnosti a také o tom, jak si společnost vede vzhledem k dosahování zisku.

Tabulka 3 Finanční struktura v tis. Kč (vlastní zpracování)

Rozvahová položka	2015	2016	2017	2018	2019
Pasiva celkem	45 088	51 798	55 192	54 915	61 839
Vlastní kapitál	40 956	48 145	51 558	51 562	59 099
Základní kapitál	200	200	200	200	200
Kapitálové fondy	0	0	0	0	0
Rezervní fond a ostatní fondy	20	20	20	20	20
VH minulé období	28 766	40 720	47 924	51 338	51 342
VH běžné období	11 970	7 205	3 414	4 604	7 537
Zálohová výplata podílu na zisku (-)	0	0	0	- 4 600	0
Cizí zdroje	4 112	3 552	3 545	3 240	2 693
Rezervy	0	0	0	0	0
Dlouhodobé závazky	272	40	0	0	69
Krátkodobé závazky	3 840	3 512	3 545	3 240	2 625
Bankovní úvěry a výpomoci	0	0	0	0	0
Časové rozlišení pasiv	20	101	89	113	46

Z finanční struktury společnosti můžeme vyčíst, že na celkových pasivech měl majoritní podíl vlastní kapitál a cizí zdroje byly ve značné menšině.

Základní kapitál společnosti během sledovaných let dosahoval konstantní hodnoty, která byla 200 tis. Kč. Společnost jej tedy v rámci sledovaných let nezvyšovala a ani nesnižovala.

Společnost postupem sledovaných let zaznamenala značný pokles u výsledku hospodaření běžného období. Vzestup u hodnot hospodářského výsledku oproti minulým letem nastal až

v roce 2019, který mírně převýšil rok 2016 a přiblížil se tak k nejlepšímu výsledku z roku 2015. Rok 2019 byl ale ovlivněn absencí daní z příjmů PO, která by jistě dosažený výsledek hospodaření ponížila. Absence evidence tohoto nákladu byla způsobena odkladem daňové povinnosti, o kterou si společnost zažádala kvůli nastalé pandemii v roce 2020. Hodnoty výsledku hospodaření závisí primárně na kurzu zahraničních měn, a to zejména švýcarského franku. Jak jsem již zmínil v představení společnosti, tak export zboží do Švýcarska tvoří převážnou část odbytu produktů, a tedy i většinu výnosů společnosti. Dalšími faktory, které ovlivňují výsledek hospodaření, jsou každoročně zvyšující se mzdy a růst ostatních nákladů. Společnosti se však bohužel v tomto kontextu nedaří zvyšovat ceny pro své švýcarské odběratele, což logicky, vzhledem k uvedeným rostoucím nákladům, znamená nižší zisky.

Velmi důležitou skutečností, kterou lze dále zjistit z údajů finanční struktury, byl úbytek cizích zdrojů. Cizí zdroje zaznamenaly v průběhu sledovaných let postupný úbytek hodnot. Úbytek cizích zdrojů ukazuje, že společnost v souvislosti financování aktiv využívá vlastního kapitálu a preferuje tak finanční stabilitu před možným rizikem.

Z údajů vyplývajících z dlouhodobých a krátkodobých závazků můžeme říci, že si společnost, až na drobné výjimky, plnila své závazky a ve větší míře tak generovala pouze krátkodobé závazky, které tvořily téměř většinu cizích zdrojů

Společnost neměla žádné půjčky ani bankovní úvěry, jelikož veškeré své aktivity financuje z vlastních zdrojů. Společnost tak preferuje konzervativní strategii financování, která s sebou nese menší riziko, avšak její užití je pro společnost dražší, než kdyby k financování použila cizí zdroje.

6.4 SWOT analýza

Pro tuto část práce je pomocí klasifikační analýzy zpracována SWOT analýza společnosti. Informace v tabulce č. 4 byly získány prostřednictvím nestrukturovaných rozhovorů se zaměstnanci společnosti. Tato analýza nám nastíní silné a slabé stránky společnosti, dále také příležitosti a hrozby, které se pro společnost vyskytují. Z této analýzy může vzejít kupříkladu informace, že by se společnost měla zaměřit více na marketing či inovovat výrobní zařízení nebo přehodnotit personální strukturu. Všechny body jsou podrobněji rozepsány v podkapitolách.

Tabulka 4 SWOT analýza vybrané společnosti (vlastní zpracování)

Silné stránky	Slabé stránky
– Vlastní výrobní prostory	– Absence e-shopu
– Vlastní know-how	– Pouze jeden výhradní odběratel
– Dlouhodobé kontrakty s odběrateli	– Závislost na sezónním období
– Moderní technologie	– Nepřesné vymezení kompetencí
– Unikátní produkt	– Organizace práce ve výrobě
– Rodinná firma	– Personální nezastupitelnost
– Vztahy se zaměstnanci	– Řízení nákladů
– Inovace zařízení a produktů	– Marketing a sociální síť
Příležitosti	Hrozby
– Rozšíření výroby	– Velká konkurence na trhu
– Rozšíření portfolia produktů	– Hospodářské krize a pandemie
– Vstup na celý trh a nové trhy	– Zvyšování mzdových nákladů
– Mezinárodní sportovní akce	– Výpadky dodavatelů
– Účast na veletrzích a výstavách	– Zvyšování cen energií
– E-shop a sociální síť	– Nekalá konkurence

6.4.1 Silné stránky

Mezi silné stránky vybrané společnosti můžeme, po rozhovorech s lidmi ve společnosti a podle mých postřehů, zařadit skutečnost, že se jedná o rodinnou firmu. Tato skutečnost s sebou samozřejmě může nést i určité nevýhody, nicméně jak jsem se mohl na vlastní kůži přesvědčit, tak výhody tohoto přístupu je značně převažují. Rodinní příslušníci, kteří fungují ve společnosti, si nelámou hlavu nad tím, jestli pracují přesčas, nebo jestli dělají činnosti, které se úplně neshodují s jejich pracovní náplní. Veškeré činnosti tedy provádí s maximálním úsilím pro blaho celé společnosti.

K tomu se váže další silná stránka, kterou jsou nadstandartní vztahy se zaměstnanci. Společnost, respektive jednatelé, se snaží své zaměstnance podpořit v těžkých chvílích. A proto k propouštění zaměstnanců v době krizí a pandemií takřka nedochází, i když je to za cenu určitých finančních ztrát. Tato vstřícnost má pak za následek to, že se zaměstnanci stávají součástí společnosti, což zvyšuje jejich výkonnost a loajálnost.

Jako další silnou stránku můžeme uvést například výrobní prostory, které jsou ve vlastnictví společnosti, nikoliv v nájmu. Což znamená, že společnost uvážlivě nakládá se svými prostředky.

Dále k silným stránkám společnosti bezpochyby patří skutečnost, že má společnost své vlastní know-how, o které se může opřít. Ke svému know-how společnost řadí konfigurátor dressů, díky němuž si mohou zákazníci, na základě stanovených šablon, sami navrhnout design dressu. Ve svém portfoliu produktů má i svůj unikátní produkt a ve své výrobě používá výhradně moderní technologie, k nimž se váže inovace zařízení a produktů. Pokud bychom brali v úvahu stabilitu společnosti, tak společnost má zajištěné dlouhodobé kontrakty s odběrateli, což přináší jistotu výnosů v budoucích letech. A také splácí veškeré své závazky.

6.4.2 Slabé stránky

U slabých stránek bych navázal na silnou stránku společnosti, konkrétně na to, že se jedná o rodinnou firmu. To s sebou nese již zmiňovaná negativa. Do těchto negativ můžeme zařadit například nepřesné vymezení kompetencí. To má za následek snižování efektivity práce, což jednoznačně není žádoucím jevem pro společnost.

Další slabou stránkou je zcela jistě personální nezastupitelnost. Společnost by se těžce vypořádávala s případnými odchody na důležitých pracovních pozicích. Za zmínku stojí i kalkulace ceny, přesněji řečeno neexistující kalkulace ceny. Kalkulace ceny zde probíhá na základě zkušeností a odhadu, a to může být nepřesné a společnost tak může přicházet o zisk.

Dále má společnost pouze jednoho výhradního odběratele, což představuje riziko. Společnost většinu svých činností soustředí jen na část trhu a nevyužívá celý jeho potenciál. To samozřejmě společnost brzdí v další expanzi. Další brzdou je zcela určitě i špatná organizace práce ve výrobě.

Společnost dále generuje téměř veškeré své výnosy v sezónním období, kterým jsou měsíce červenec až prosinec. V mimosezónní dobu, což je období od ledna do června, bývá chod společnosti velmi často ztrátový.

Na závěr výčtu slabých stránek společnosti jsem vybral hlavní trend dnešní doby, kterým je marketing a celkově zviditelňování na sociálních sítích. Společnost nemá zřízený žádný účet na sociálních sítích, čímž by se mohlo lépe šířit povědomí o firemní značce a produktech. Společnost dále postrádá e-shop, který by byl pohodlný pro zákazníky a přidal by i další možnost, jak by společnost mohla nabízet své produkty.

6.4.3 Příležitosti

Jako příležitost pro vybranou společnost vidím zejména ve sportovním odvětví, pro které svůj sortiment vyrábí nejvíce. Je důležité využít toho, že se jedná o celosvětově známý sport, který se hraje v mnoha zemích světa a má velkou popularitu. Takovou příležitostí mohou být mezinárodní sportovní akce jako mistrovství světa a olympiáda.

Další příležitostí může být účast na veletrzích a výstavách, kde by se mohly objevovat produkty společnosti. Pronikání na celý trh a na nové trhy, s čímž se váže rozšíření výroby a portfolia produktů, může znamenat další příležitost. K příležitostem můžeme zařadit také možnost zavedení e-shopu a možnost zviditelnění společnosti prostřednictvím sociálních sítí.

6.4.4 Hrozby

Mezi hlavní hrozby, které plynou pro společnost, patří velká konkurence na trhu a také nekalá konkurence, se kterou se společnost ještě v nedávné době potýkala. K dalším hrozbám zcela jistě patří stále se zvyšující ceny energií. Nesmíme však také opomenout hrozby jako jsou hospodářské krize nebo pandemie, které mohou výrazně ochromit fungování společnosti.

Neustálé zvyšování mzdových nákladů představuje také velkou hrozbu. Společnost a celkově společnosti se vzhledem k situaci na trhu práce ocitají v těžké situaci, kdy je u nás v České republice nízká nezaměstnanost. To znamená, že pokud společnost chce získat kvalitního pracovníka, tak musí bojovat s konkurencí a nabídnout vyšší mzdu nebo určité benefity, kterými by pracovníka přivedli do svých řad. Z důvodu pandemie, která na začátku roku postihla českou i světovou ekonomiku, však lze očekávat, že se v následujících dvou letech bude na území ČR zvyšovat míra nezaměstnanosti a sníží se růst objemu mezd (MFČR, 2020).

7 ANALÝZA NÁKLADŮ VYBRANÉ SPOLEČNOSTI

V následující kapitole je provedena podrobná analýza členění nákladů. Společnost provádí jediné rozčlenění svých nákladů, kterým je druhové členění nákladů. Rozčlenění nákladů podle vztahu k objemu výkonů, tedy členění na fixní a variabilní náklady, společnost neprovádí. Toto rozčlenění jsem však za pomoci ekonoma společnosti a dostupnosti interních dokumentů provedl také.

Veškeré informace pro zpracování analýzy nákladů jsou získány z výkazů zisku a ztrát pro jednotlivá období nebo byly získány z interních materiálů společnosti. Použití interních materiálů se váže především k roku 2019, jehož uzávěrka byla zasažena pandemií, a tak nebylo možné použít veřejné výkazy.

7.1 Druhové členění nákladů

V této kapitole je v tabulce č. 6 provedeno rozdělení skupin druhových nákladů, které společnost v letech 2015 až 2019 evidovala. Jak již bylo zmíněno, tak pro zpracování analýzy byly využity výroční zprávy společnosti z jednotlivých období, které obsahují rozvahu a výkaz zisku a ztrát. Na toto členění po sléze v další kapitole naváže horizontální a vertikální analýza nákladů.

Tabulka 5 Druhové členění vybraných nákladů v tis. Kč (vlastní zpracování)

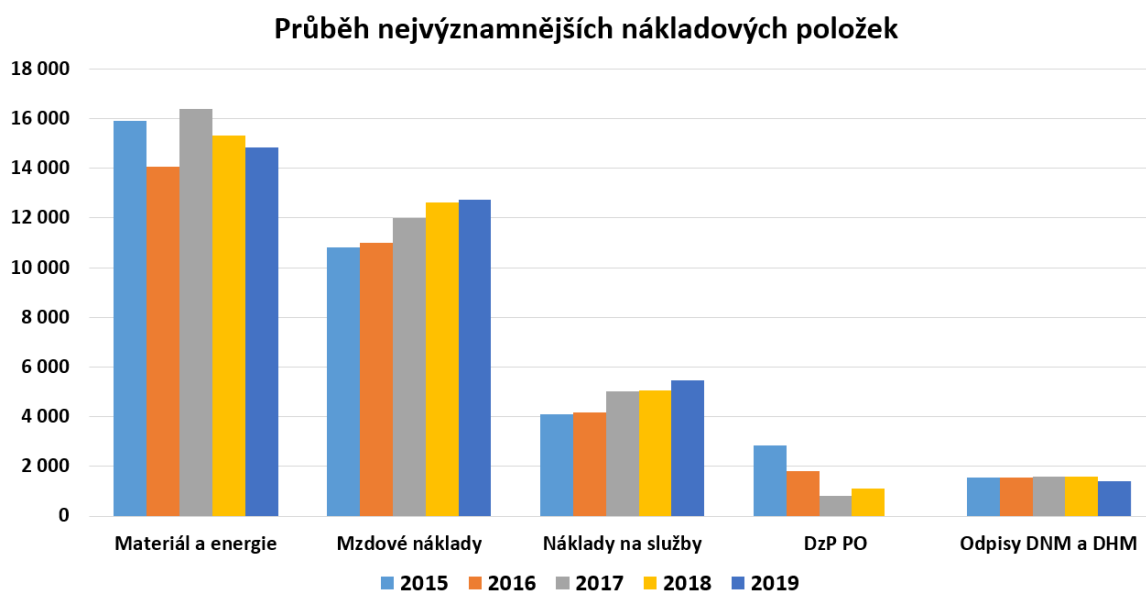
Položka nákladů	2015	2016	2017	2018	2019
Náklady celkem	40 746	39 403	45 114	44 584	40 322
Výkonová spotřeba	20 615	19 955	23 229	23 484	21 027
Náklady vynaložené na prodané zboží	606	1 692	1 803	3 106	717
Materiál a energie	15 907	14 078	16 406	15 321	14 846
Služby	4 102	4 185	5 020	5 057	5 462
Osobní náklady	14 716	15 161	16 272	17 058	17 220
Mzdové náklady	10 833	11 008	12 007	12 608	12 717
Náklady na soc. zabezp. a zdrav. poj.	3 570	3 769	3 926	4 128	4 183
Sociální náklady	313	384	339	322	320
Nákladové úroky a podobné náklady	0	0	0	1	0
Daně a poplatky	21	41	32	556	40
Daň z příjmů PO	2 829	1 798	815	1 117	0
Odpisy DNM a DHM	1 565	1 536	1 603	1 596	1 403
Ostatní provozní náklady	155	238	408	315	225
Ostatní finanční náklady	845	674	2 755	457	407

Na základě vypracované tabulky druhových nákladů můžeme vidět, že největší sumu z celkových nákladů představovala výkonová spotřeba, ve které jsou zahrnuty náklady vynaložené na prodané zboží, materiál, energie a služby.

Další významnou složku nákladů tvořily osobní náklady. Mezi osobní náklady jsou zahrnuty mzdové náklady, náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění a nakonec sociální náklady. Mzdové náklady vykazovaly každoroční růst z důvodu valorizace mezd, které se tak každoročně zvyšují, což může pozitivně ovlivnit motivaci zaměstnanců. Optimálně motivovaní zaměstnanci pak přispívají ke zvyšování prosperity společnosti, což by mělo být považováno za základní cíl každé společnosti.

Do nákladů společnosti také zasahovala daň z příjmů, která zaznamenala kolísavé hodnoty, přičemž hodnota daně z příjmů za rok 2019 byla ovlivněna odložením daňové povinnosti plynoucí z nastalé pandemie.

Nezanedbatelnou část nákladů tvoří i odpisy dlouhodobého nehmotného a dlouhodobého hmotného majetku. Zbylé náklady jako nákladové úroky a podobné náklady, daně a poplatky, ostatní provozní náklady a ostatní finanční náklady mají nejnižší zastoupení v celkových nákladech.



Obrázek 13 Průběh nejvýznamnějších položek nákladů za sledované období v tis. Kč
(vlastní zpracování)

7.2 Horizontální a vertikální analýza

V této kapitole je na základě druhového členění nákladů provedena horizontální a vertikální analýza nákladů, které společnost zaznamenala během sledovaných let.

Horizontální a vertikální analýza slouží jako základní stavební kámen pro účely finanční analýzy společnosti. V rámci horizontální analýzy probíhá sledování změn u položek z jednoho období na druhé, a to v procentuální i absolutní formě. Co se týče vertikální analýzy, tak zde probíhá relativní porovnání jednotlivých hodnot rozvahy a výkazu zisků a ztrát spolu s celkovými hodnotami.

7.2.1 Horizontální analýza

V rámci horizontální analýzy jsou v následující tabulce č. 7 uvedeny změny, které nastaly při podílu dvou po sobě navazujících období v procentuálním vyjádření.

Tabulka 6 *Horizontální analýza vybrané společnosti v procentech (vlastní zpracování)*

Položka nákladů	2016/2015	2017/2016	2018/2017	2019/2018
Celkem	-3,30	14,49	-1,17	-9,56
Výkonová spotřeba	-3,20	16,41	1,10	-10,46
Náklady vynaložené na prodané zboží	178,88	6,56	72,27	-76,92
Materiál a energie	-11,50	16,54	-6,61	-3,10
Služby	2,02	19,95	0,74	8,01
Osobní náklady	3,02	7,33	4,83	0,95
Mzdové náklady	1,62	9,08	5,01	0,86
Náklady na soc. zabezp. a zdrav. poj.	5,57	4,17	5,15	1,33
Sociální náklady	22,68	-11,72	-5,01	-0,62
Nákladové úroky a podobné náklady	0	0	0	-100
Daně a poplatky	95,24	-2,34	1637,50	-92,81
Daň z příjmů PO	-36,44	-54,67	37,06	-100
Odpisy DNM a DHM	-1,85	4,36	-0,44	-12,09
Ostatní provozní náklady	53,55	71,43	-22,79	-28,57
Ostatní finanční náklady	-20,24	308,75	-83,41	-10,94

Vývoj celkových nákladů uvedený v tabulce vykazuje klesající trend. Výjimku tvořil pouze rok 2017, kdy došlo k prudkému nárůstu hodnoty nákladů v procentuálním vyjádření o 17 %.

Výkonová spotřeba meziročně kolísala, kdy nejprve došlo ke snížení hodnoty, avšak následně v dalších dvou letech tato položka opět zvyšovala svou hodnotu, aby pak v posledním sledovaném roce došlo k prudkému poklesu. Z těchto skutečností lze tedy říci, že byl celkový nárůst ve sledovaném období vyšší než pokles. Největších změn u výkonové spotřeby zaznamenala za sledované období položka nákladů vynaložených na prodané zboží, když v roce 2016 došlo ke zvýšení hodnoty o 178,88 % oproti roku 2015. Je nutné podotknout, že se jedná o zkreslující navýšení, jelikož položka nedosahovala tak vysokých hodnot, a proto bylo zaznamenáno tak velké navýšení. V posledních dvou letech sledovaného období pak došlo k značnému výkyvu, nejprve k nárůstu o více než 70 % a poté k poklesu o téměř 77 %. Položka spotřeby materiálu a energie vykazovala ve sledovaném období pokles. Výjimkou byl pouze rok 2017, kdy došlo k nárůstu přes 16 % oproti předcházejícímu roku. Položka služeb vykazovala každoroční nárůst hodnoty, přičemž byl největší nárůst v roce 2017, což rovněž odpovídá celkovému vývoji výkonové spotřeby v daném období.

Osobní náklady dosáhly v průběhu sledovaného období růstu a nejvíce tomu tak bylo opět v roce 2017, který byl také rostoucí z hlediska vývoje celkových nákladů. Mzdové náklady, náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění korespondovaly s vývojem položky osobních nákladů. K odchylce došlo pouze u položky sociálních nákladů, která nejprve narostla o více než 22 %, ale v následujících letech docházelo ke každoročnímu snížení.

Extrémní vývoj ve sledovaném období dosáhla nákladová položka daní a poplatků. Přičemž nejmarkantnější meziroční rozdíl nastal mezi roky 2017 a 2018, kdy nárůst činil přes 1 600 %. Tento značný nárůst byl dosažen z důvodu koupě pozemků se třemi objekty, což se projevilo zvýšeným odvodem u daně z nabytí nemovitých věcí.

Položka odpisů a ostatních finančních nákladů v sobě odráží kolísavý trend ve vývoji celkových nákladů, který je u těchto položek totožný. Ostatní provozní náklady vykazovaly v prvních dvou letech rostoucí charakter. V následujících dvou letech byl vývoj přesně opačný – položka ostatních provozních nákladů meziročně klesala.

7.2.2 Vertikální analýza

V rámci vertikální analýzy je v tabulce č. 8 provedeno porovnání jednotlivých dílčích položek spolu s celkovými náklady v procentuálním vyjádření.

Tabulka 7 Vertikální analýza vybrané společnosti v procentech (vlastní zpracování)

Položka nákladů	2015	2016	2017	2018	2019
Celkem	100	100	100	100	100
Výkonová spotřeba	50,59	50,64	51,49	52,67	52,15
Náklady vynaložené na prodané zboží	1,49	4,29	4,00	6,97	1,78
Materiál a energie	39,04	35,73	36,37	34,36	36,82
Služby	10,07	10,62	11,13	11,34	13,55
Osobní náklady	36,12	38,48	36,07	38,26	42,71
Mzdové náklady	26,59	27,94	26,61	28,28	31,54
Náklady na soc. zabezp. a zdrav. poj.	8,76	9,57	8,70	9,26	10,37
Sociální náklady	0,77	0,97	0,75	0,72	0,79
Nákladové úroky a podobné náklady	0	0	0	0	0
Daně a poplatky	0,05	0,10	0,07	1,25	0,10
Daň z příjmů PO	6,94	4,56	1,81	2,51	0
Odpisy DNM a DHM	3,84	3,90	3,55	3,58	3,48
Ostatní provozní náklady	0,38	0,60	0,90	0,71	0,56
Ostatní finanční náklady	2,07	1,71	6,11	1,03	1,01

Provedením vertikální analýzy u druhového členění nákladů bylo zjištěno, že největšího podílu na celkových nákladech dosahovala výkonová spotřeba. Ta se během sledovaných let pohybovala poměrně konstantně, a to přesněji mezi hodnotami 50 až 53 % z celkových nákladů. Z již zmíněné výkonové spotřeby tvořila spotřeba materiálu a energie, s hodnotami

pohybujících se kolem 35 až 42 %, největší procentní podíl. To však vzhledem ke skutečnosti, že se jedná o výrobní společnost, není žádným překvapujícím jevem. Další významnou složku výkonové spotřeby tvořily náklady vynaložené za služby, u kterých každým rokem docházelo k mírnému zvýšení podílu. Během sledovaných let se tyto hodnoty pohybovaly kolem 10 až 14 %. Náklady vynaložené na prodané zboží tvořily zanedbatelnou část s hodnotami, pohybujícími se v průměru pouze kolem 4 %.

Druhý největší podíl z celkových nákladů zaujaly v rozmezí 36 až 43 % osobní náklady, z čehož téměř 30 % v každém období náleželo mzdovým nákladům. U mzdových nákladů docházelo ke každoročnímu růstu, přičemž výjimku tvořil pouze rok 2017, kdy byl zaznamenán mírný pokles hodnot. Na osobních nákladech se dále podílely náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění od 8 do 11 %, jež svým vývojem navazovali na mzdové náklady, a tedy rostly opět s výjimkou v roce 2017, ve kterém byl zaznamenán pokles. Další položkou podílející se na osobních nákladech byly sociální náklady, které ve všech období dosahovaly jen necelé procento z celkových nákladů.

Nákladové úroky a podobné náklady nebyly ve společnosti ve sledovaných letech vykazovány. Nízký podíl na celkových nákladech měly také daně a poplatky, které zaznamenaly ve sledovaných letech kolísavý vývoj a nedosáhly ani na hodnotu 1 %. Stejně nízké a kolísavé hodnoty byly vykazovány i u ostatních provozních nákladů. U položky daně z příjmů právnických osob byly nejvyšší hodnoty v roce 2015, přičemž v dalších dvou letech docházelo ke snížení hodnot, aby opět v roce 2018 došlo k nárůstu. Důvodem, proč je v roce 2019 uvedena hodnota nula, je skutečnost, že kvůli pandemii společnost využila odkladu daňové povinnosti na pozdější termín, než byla tato práce dopsána. Odpisy dlouhodobého nehmotného a dlouhodobého hmotného majetku vykazovaly ve sledovaných letech hodnoty blížící se 4 %. Poslední analyzovanou položkou jsou ostatní finanční náklady, které víceméně zaznamenávaly obdobné hodnoty, výjimkou byl pouze rok 2017, kdy bylo zaznamenáno 6 % oproti minulým hodnotám pohybujících se kolem 1 až 2 %.

7.3 Členění nákladů podle vztahu k objemu výkonů

V následující tabulce č. 5 je provedeno členění nákladů podle vztahu k objemu výkonů.

Tabulka 8 Členění nákladů podle vztahu k objemu výkonů v tis. Kč (vlastní zpracování)

Položka nákladů	2015	2016	2017	2018	2019
Celkové náklady	40 746	39 403	45 114	44 584	40 322
Fixní náklady	14 861	15 423	16 321	17 510	16 681
Daně a poplatky	21	41	32	556	40
Odpisy	1 565	1 536	1 603	1 596	1 403
Ostatní provozní náklady	155	238	408	315	225
Sociální náklady	3 883	4 153	4 265	4 450	4 503
Mzdové náklady (fix. část)	7 583	7 706	8 405	8 826	8 902
Služby (fix. část)	1 636	1 731	1 590	1 745	1 588
Ostatní finanční náklady (fix. část)	18	18	18	22	20
Variabilní náklady	25 522	23 679	28 329	26 810	23 171
Spotřeba materiálu	15 498	13 664	15 972	14 901	14 426
Spotřeba energie, plynu, vody	409	414	434	420	420
Náklady na prodané zboží	606	1 692	1 803	3 106	717
Daň z příjmů PO	2 829	1 798	815	1 117	0
Mzdové náklady (var. část)	3 250	3 302	3 602	3 782	3 815
Služby (var. část)	2 103	2 153	2 966	3 049	3 406
Ostatní finanční náklady (var. část)	827	656	2 737	435	387
Nerozlišované náklady	363	301	464	264	470
Opravy a udržování	363	301	464	264	470

Jak jsem již v práci zmínil, tak společnost členění nákladů podle vztahu k objemu výkonů neprovádí. V následující kapitole jsem byl vzhledem k této skutečnosti nucen spolu s ekonomem společnosti, nejprve rozklíčovat náklady společnosti na fixní a variabilní část. Ty náklady, které bylo obtížné takto rozklíčovat, jsou uvedeny v nerozlišovaných nákladech. K rozklíčování nákladů byla využita klasifikační analýza, která byla doplněna postřehy ekonomů společnosti a také provedením kvalifikovaného odhadu u některých položek.

7.3.1 Struktura fixních nákladů

Odpisy

V rámci odpisů společnost zaznamenala během sledovaného období odpisy služebního vozu, velkoplošné tiskárny, šicích strojů, lisů, přístavby skladu a šicí dílny, řezačky textilu

a odpisy softwaru. Dalšími položkami byly odpisy kancelářského domu, haly, skladu, klimatizace, přípojky vody, plynu a kanalizace.

Služby (fixní část)

Náklady na služby byly rozděleny na fixní a variabilní část. Do fixní části těchto nákladů spadají náklady na nájem, internet, licence k softwarům, pronájem kopírky a pronájem služebního vozu, který se vykazoval v letech 2016, 2018 a 2019. Dále sem společnost řadí náklady na reprezentaci a cestovné.

Sociální náklady

Sociální náklady v sobě ukrývají náklady, které jsou vynaložené na příspěvky na penzijní připojištění a životní pojištění zaměstnanců. Dále jsou to příspěvky zaměstnavatele na stravování zaměstnanců a náklady na poskytování pitné vody pro zaměstnance.

Mzdové náklady (fixní část)

Fixní část mzdových nákladů představuje největší podíl z fixních nákladů. Spadají sem především mzdy zaměstnanců, dohody o provedení práce a dohody o pracovní činnosti.

Ostatní provozní náklady

Do ostatních provozních nákladů společnost zařazuje certifikáty, zákonné pojištění odpovědnosti za zaměstnance, pojištění hmotného majetku, rozdíly ve fakturaci materiálu, zůstatkovou cenu prodaného hmotného majetku a nedaňový náklad za pohonné hmoty. Dalšími položkami jsou dary, pokuty, penále, manka a škody.

Daně a poplatky

U daní a poplatků společnost eviduje dálniční známky, kolky, registrace služebního vozu, poplatky na katastru nemovitostí, daň z nabytí nemovitých věcí, správní poplatky městskému úřadu a clo.

Ostatní finanční náklady (fixní část)

Nejmenší podíl u fixních nákladů zastupovala položka ostatní finanční náklady. Tato položka je v rámci tohoto členění rozdělena na fixní a variabilní část. Do fixní části ostatních finančních nákladů patří měsíční poplatky za vedení účtu a poplatky za platební kartu.

7.3.2 Struktura variabilních nákladů

Spotřeba materiálu

Největší část variabilních nákladů ve sledovaném období vykazovala společnost u spotřeby materiálu. Pod tento pojem spadá spotřeba textilního, sublimačního materiálu. Dále spotřeba drobného materiálu např. nitě, zipy, gumy, šňůrky apod. Dalšími položkami byly spotřeba režijního materiálu, drobného majetku a pohonných hmot. Do režijního materiálu spadají například čisticí a hygienické potřeby, kancelářský a obalový materiál.

Mzdové náklady (variabilní část)

Druhý největší podíl na variabilních nákladech zaujala variabilní část mzdových nákladů. Do variabilní části mzdových nákladů se řadí např. odměny zaměstnanců, příplatky za práci přesčas apod.

Spotřeba elektrické energie

Tyto náklady jsou vynaložené na vytápění, klimatizaci a osvětlení pracoviště. Dále jsou to náklady vynaložené na provoz strojů, výrobních linek, na provoz počítačů a dalšího elektronického vybavení.

Náklady na prodané zboží

Do nákladů na prodané zboží se zahrnuje pořizovací cena zboží včetně dopravy.

Daň z příjmů PO

Předmětem daně z příjmů PO jsou příjmy, respektive výnosy plynoucí z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem společnosti. Sazba této daně činí 19 % a společnost ji platí v rámci kalendářního roku. V roce 2019 je vykazována nula, jelikož společnost získala odložení daňové povinnosti k 30. 6. 2020, kvůli nastalé pandemii z kraje roku 2020.

Služby (variabilní část)

Variabilní část služeb je další položkou, která měla nezanedbatelný podíl ve variabilních nákladech. V této nákladové položce nalezneme náklady na dopravu, telefony, kooperaci, poštovné, výrobu a ostatní služby.

Ostatní finanční náklady (variabilní část)

Tato položka nákladů je velmi zajímavá, jelikož představuje pro společnost důležitou část nákladů. Nejvýznamnější částí ostatních finančních nákladů jsou kursové ztráty. Je to proto,

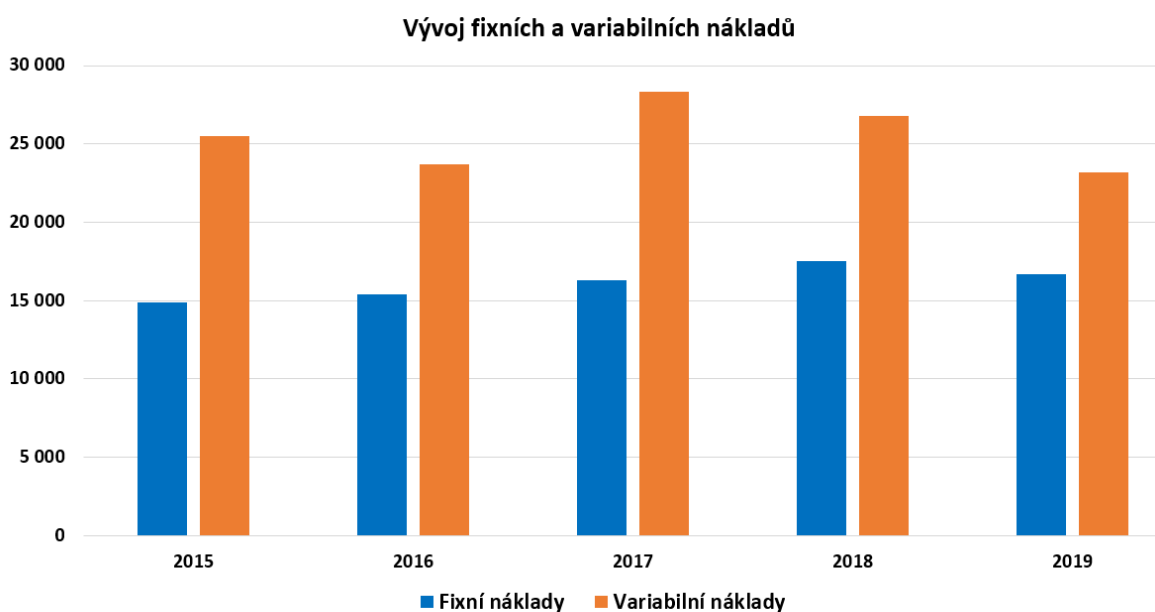
že kursově ztráty nejvíce ovlivňují hospodářský výsledek společnosti. Jak jsem již ve své práci zmínil, tak společnost nejvíce obchoduje s odběrateli ze Švýcarska a realizace zisku je na těchto obchodech nejvíce závislá. Proto má pohyb kurzu švýcarského franku tak vysoký dopad na hospodářský výsledek. V tabulce to je nejlépe znázorněno v roce 2017, kdy propad švýcarského franku znamenal zvýšení této položky o více než čtyřnásobek oproti standardním hodnotám v předchozích letech. Další část ostatních finančních nákladů tvoří poplatky za zahraniční platby faktur.

7.3.3 Nerozlišované náklady

Do nerozlišovaných nákladů jsou zařazeny položky, které jsou svým charakterem z části fixní i z části variabilní, avšak je velmi obtížné tyto náklady rozdělit právě na fixní a variabilní část. V těchto nákladech se objevuje položka nákladů na opravy a udržování.

Opravy a udržování

V rámci oprav a udržování společnost provádí servis a opravy služebních vozů, výrobních strojů, žehliček, lisů, tiskáren. Dále sem patří opravy osvětlení, prostoru před firmou, malířské práce, elektroinstalační práce, servis klimatizací, telefonů a mnoho dalších.



Obrázek 14 Vývoj fixních a variabilních nákladů v letech 2015-2019 v tis. Kč
(vlastní zpracování)

SHRUTÍ ANALYTICKÉ ČÁSTI

V návaznosti na teoretickou část práce vznikla praktická část, jež se opírá o poznatky získané ze zpracování literárních rešerší. V praktické části jsou dále využity interní informace a účetní výkazy, které se vážou ke sledovanému období v letech 2015 až 2019. Do takových výkazů patří rozvaha, výkaz zisků a ztrát a výroční zprávy. Tato část práce se skládá ze dvou analytických kapitol.

V první kapitole praktické části dochází k představení společnosti a celkově k uvedení základních informací o společnosti. Dále je zde představena personální struktura společnosti, ve které je objasněna organizační struktura a vývoj počtu zaměstnanců. Vyobrazena je zde také majetková a finanční struktura společnosti, což odkrývá informace o majetku, kterým společnost disponuje a také informace o zdrojích krytí tohoto majetku, respektive o finanční strategii podniku. Na to navazuje vypracovaná SWOT analýza, jež se zaměřuje na analýzu silných a slabých stránek společnosti a také na příležitosti a hrozby, které v rámci prováděných činností pro společnost vyplývají.

Ve druhé kapitole již dochází k samotné analýze získaných údajů o nákladech. Z analýzy nákladů vyplývá, že společnost využívá pouze druhové členění nákladů. Členění nákladů na fixní a variabilní nebo členění podle manažerského rozhodování společnost neprovádí. Dále bylo zjištěno, že společnost nevyužívá nástroje k optimalizaci nákladů, kterými jsou např. bod zvratu nebo nákladové funkce. Nejprve je v praktické části vypracováno druhové členění nákladů. Na základě druhového členění je zpracována horizontální analýza, jež porovnává meziroční stavy nákladů ve sledovaných letech a následně vertikální analýza, která zjišťuje jednotlivý podíl položek nákladů na celkových nákladech. Z horizontální analýzy je pak zjišťován trend celkových nákladů mezi sledovanými roky, ale také i trendy vývoje dalších analyzovaných položek. Prostřednictvím vertikální analýzy je sledováno, jaká položka má největší podíl a jaká položka naopak zaznamenává nejmenší podíl na celkových nákladech. K závěru praktické části je vypracována analýza nákladů podle vztahu k objemu výkonů, kde je struktura jednotlivých položek podrobně rozvedena v podkapitolách.

8 ZHODNOCENÍ A NÁVRHY NA ZLEPŠENÍ SOUČASNÉHO STAVU ŘÍZENÍ NÁKLADŮ VE SPOLEČNOSTI

Důležitým aspektem, který by se měl zcela jistě objevit v této bakalářské práci, je zhodnocení provedené analýzy nákladů ve vybrané společnosti a představení návrhů, které by měly vést ke zlepšení současného stavu řízení nákladů.

Během analýzy nákladů společnosti bylo za sledované období v letech 2015 až 2019 zjištěno, že společnost v souvislosti s členěním nákladů neprovádí členění nákladů podle vztahu k objemu výkonů. Rozlišením nákladů na fixní a variabilní náklady by společnost mohla predikovat budoucí vývoj nákladů. Tohle rozlišení také slouží jako informační podklad pro využití nástrojů optimalizace nákladů, jelikož vycházejí především z variabilních a fixních nákladů. Z tohoto důvodu bylo členění nákladů podle vztahu k objemu výkonů zpracováno v praktické části.

V rámci provedené SWOT analýzy bylo zjištěno, že je společnost v měsících leden až červen ztrátová, jelikož odběratelé nakupují výrobky až v době sezóny, což je období mezi červencem a prosincem. Z tohoto důvodu by se společnost měla zamyslet, jestli se v mimosezónním období nezaměřit na výrobu jiných produktů, nebo jestli nezískat nové odběratele, kteří by výrobky odebírali v uvedeném ztrátovém období. Dalším východiskem by mohlo být zavedení e-shopu, čímž by společnost získala další možnost, jak získat nové zákazníky. Nebo například rozšíření obchodní sítě tak, aby došlo ke zlepšení hospodářských výsledků společnosti, k využití mimosezónního období a také k diverzifikaci rizika. Dalším bodem vyplynulým ze SWOT analýzy je nedostatečné vymezení kompetencí ve společnosti a také neúplná organizace práce ve výrobě. Tento problém by vyřešilo zvolení kompetentního vedoucího pracovníka, což byl dříve mistr ve výrobě, avšak po odchodu mistra zůstává tato pozice volná.

Ve společnosti rovněž nedochází k sestavování nákladové funkce či k analýze bodu zvratu. Zmíněné chybějící nástroje, kterými lze zkoumat či předpovídat náklady, jsou zpracovány v následujících podkapitolách.

8.1 Členění nákladů podle vztahu k objemu výroby

Z provedené analýzy nákladů společnosti vyplývá, že společnost provádí pouze druhové členění nákladů a členěním nákladů podle vztahu k objemu výkonů, tedy členěním nákladů na

fixní a variabilní náklady se nezabývá. Na základě tohoto členění by společnost mohla disponovat informacemi o budoucím vývoji fixních nákladů. Dále by mohla mít informace o závislosti dílčích nákladových položek vzhledem k vyprodukovanému objemu výroby. Toto členění již bylo zpracováno v praktické části práce, kde bylo podrobně rozepsáno složení všech rozlišených položek. Rozčlenění nákladů na fixní a variabilní náklady nám slouží jako zdroj informací, které jsou využity pro aplikaci nástrojů k optimalizaci nákladů.

8.2 Nákladová funkce

Na základě komunikace s vedením podniku bylo zjištěno, že firma nepoužívá tvorbu nákladové funkce, která slouží ke stanovení budoucích celkových nákladů. K tomu, aby bylo možné vytvořit nákladovou funkci, je zapotřebí znát fixní náklady v jednotlivých letech a haléřový ukazatel, který se vypočítá podílem variabilních nákladů a tržeb. Veškeré údaje potřebné k sestavení nákladové funkce, jsou uvedeny v tabulce č. 9. Pro stanovení nákladové funkce budeme vycházet z tohoto vzorce:

$$\text{Nákladová funkce} = FN + Q * h \quad (14)$$

Tabulka 9 Údaje k sestavení nákladové funkce (vlastní zpracování)

Položky	2015	2016	2017	2018	2019
Tržby (tis. Kč)	50 460	45 788	48 031	47 789	47 155
FN (tis. Kč)	14 861	15 423	16 321	17 510	16 681
VN (tis. Kč)	25 522	23 679	28 329	26 810	23 171
h (VN/T)	0,5058	0,5171	0,5898	0,5610	0,4914

Nákladová funkce pro jednotlivé období pak bude vypadat následovně:

$$2015 = 14\,861 + Q * 0,5058 \quad (15)$$

$$2016 = 15\,423 + Q * 0,5171 \quad (16)$$

$$2017 = 16\,321 + Q * 0,5898 \quad (17)$$

$$2018 = 17\,510 + Q * 0,5610 \quad (18)$$

$$2019 = 16\,681 + Q * 0,4914 \quad (19)$$

Jak již bylo zmíněno, tak se nákladová funkce sestává z haléřového ukazatele, se kterým se násobí množství objemu výkonů, jež společnost plánuje vyhotovit v daném roce, následně se přičtou fixní náklady za dané období. Jelikož společnost vyrábí produkty spíše na zakázku

a ne sériově, tak nelze zcela přesně stanovit, jaké množství výkonů bude v dalším roce provedeno. Společnost by spíše mohla jen odhadnout množství provedených výkonů, a to na základě minulých let. Díky nákladové funkci podnik může být schopen odhadnout celkové náklady, které bude nutné vynaložit k provedení odhadovaného počtu výkonů za stanovené období.

8.3 Analýza bodu zvratu

Pro výpočet bodu zvratu můžeme použít tzv. peněžní bod zvratu, který má následující tvar:

$$CV_{BZ} = \frac{FN}{1-h} \quad (20)$$

V tabulce č. 10 je vypočten peněžní bod zvratu pro každé sledované období, přičemž k výpočtu jsou zapotřebí informace o fixních nákladech a haléřovém ukazateli. Poté bude bod zvratu porovnán s tržbami. Výpočet bodu zvratu je zpracován prostřednictvím klasifikační analýzy.

Tabulka 10 Výpočet bodu zvratu v tis. Kč (vlastní zpracování)

Položky	2015	2016	2017	2018	2019
FN (tis. Kč)	14 861	15 423	16 321	17 510	16 681
h (VN/T)	0,5058	0,5171	0,5898	0,5610	0,4914
Tržby (tis. Kč)	50 460	45 788	48 031	47 789	47 155
CV_{BZ} (tis. Kč)	30 071	31 939	39 788	39 887	32 798

Z následujících výsledků analýzy bodu zvratu vyplývá skutečnost, že společnost ve všech sledovaných letech generovala takové množství výkonů, jež bylo zapotřebí k dosažení bodu zvratu a tedy k pokrytí všech vynaložených nákladů. Jelikož se tržby pohybovaly nad bodem zvratu, můžeme konstatovat, že společnost za všechny roky dosahovala zisku. To potvrzuje i rozvaha, kde společnost u výsledku hospodaření dosahovala v rámci sledovaných let kladných hodnot.

Jak je z uvedených hodnot zjevné, tak bod zvratu měl, až na výjimku v roce 2019, který je však ochuzen o hodnotu daně z příjmů PO, stoupající tendenci. Tuto skutečnost lze přičíst zvyšující hodnotě celkových nákladů během let. Nejnižší objem výkonů potřebných k dosažení bodu zvratu společnost zaznamenala v roce 2015, kdy ji k tomu stačilo dosáhnout sumy 30 071 tis. Kč, přičemž tržby v daném roce představovaly 50 460 tis. Kč. Naopak nejvyšší objem výkonů k dosažení bodu zvratu musela společnost vykonat v roce 2018, kdy musela

dosáhnout sumy 39 887 tis. Kč, přičemž tržby v daném roce dosáhly 47 789 tis. Kč. Podobný vývoj jako v roce 2018 lze očekávat i v roce 2019, popřípadě i v příštím roce 2020.

8.3.1 Bezpečnostní podnikatelská rezerva a bezpečnostní koeficient

Bezpečnostní podnikatelská rezerva nám slouží pro potřeby porovnání hodnot výnosů, neboli tržeb, s vypočítaným bodem zvratu. Její výsledky by nám měly říci, o kolik se společnosti mohou snížit výnosy, než dosáhne bodu zvratu. Pro potřeby výpočtu použijeme tento vzorec:

$$BPR = CV(T) - CV_{BZ} \quad (21)$$

K následnému procentuálnímu vyjádření bezpečnostní podnikatelské rezervy nám pak slouží bezpečnostní koeficient. Ten se vypočítá pomocí vzorce:

$$BK = \frac{BPR}{CV_{BZ}} * 100 \quad (22)$$

V tabulce č. 11 jsou uvedeny výsledky bezpečnostní podnikatelské rezervy pro sledované roky 2015 až 2019. K výpočtu byly použity údaje tržeb a vypočteného bodu zvratu, které byly získány pomocí klasifikační analýzy. Z bezpečnostní podnikatelské rezervy je poté vypočten bezpečnostní koeficient, který je uveden v procentuální výši.

Tabulka 11 Výpočet BPR a BK na základě klasifikační analýzy (vlastní zpracování)

Položky	2015	2016	2017	2018	2019
Tržby (v tis. Kč)	50 460	45 788	48 031	47 789	47 155
CV_{BZ} (v tis. Kč)	30 071	31 939	39 788	39 887	32 798
BPR (v tis. Kč)	20 389	13 849	8 243	7 902	14 357
BK (v %)	67,80	43,36	20,72	19,81	43,77

Výsledky z uvedené tabulky ukazují kladné hodnoty u bezpečnostní podnikatelské rezervy, což je žádoucím jevem. Hodnoty ve sledovaných letech vykazovaly klesající trend, a to zejména kvůli poklesu hodnot výsledku hospodaření.

Největší podíl bezpečnostního koeficientu zaznamenan v roce 2015, ve kterém společnost zaznamenala největší tržby v rámci sledovaného období. V dalším roce byl však zaznamenán pokles o více než 20 %, ale stále se jednalo o velmi slušnou hodnotu bezpečnostního koeficientu. Další dvacetiprocentní pokles zaznamenaly roky 2017 a 2018, ve kterém byl vysledován největší pokles ze sledovaných let. Avšak v roce 2019 společnost zaznamenala

zase vzrůstající tendenci o více než 20 %. Nicméně je nutno dodat, že hodnoty z roku 2019 jsou z velké části ovlivněny absencí nákladů z příjmů PO, takže se tento údaj nedá považovat za zcela vypovídající. Při použití odhadu lze tedy očekávat, že po dopočtení daně by rok 2019 vykazoval obdobnou výši jako předcházející rok 2018. Vzhledem k analyzovaným výsledkům bych společnosti doporučil snahu o snížení nákladů. Pokud by to nebylo možné, tak by společnost musela zajistit vyšší tržby, jelikož se dá očekávat, že se postupem let bude podnikatelská rezerva ztenčovat.

ZÁVĚR

Hlavním cílem této bakalářské práce bylo zhodnotit úroveň řízení nákladů a analyzovat náklady, které byly spjaty se sledovaným obdobím. V neposlední řadě bylo dalším cílem zhodnotit analyzované náklady a navrhnout případná doporučení pro společnost, která by znamenala zlepšení stavu řízení a zjišťování budoucích nákladů. Takové poznatky o nákladech společnosti by pro ni představovaly značnou výhodu. Jak jsem již na začátku práce zmínil, řízení či snaha o minimalizaci nákladů je v současné době světovým trendem a každý moderní podnik by se otázkou řízení nákladů měl zabírat.

V teoretické části byla za pomoci literární rešerše objasněna problematika v oblasti nákladů a jejich řízení.

Na teoretickou část navázala praktická část, když nejprve proběhlo představení společnosti a poté byla nastíněna situace okolo majetkové, finanční a personální struktury společnosti. V následné SWOT analýze bylo zjištěno, že mezi silné stránky společnosti patří vlastní know-how či vlastní výrobní prostory, dále používání moderních technologií, což zvyšuje jakost všech produktů společnosti. Naopak ke slabým stránkám společnosti patří například závislost na sezónním období, jež je mezi červencem a prosincem. Zbylé měsíce jsou pro společnost značně ztrátové a hospodářský výsledek se z červených čísel dostává do černých čísel až v druhé polovině roku. Další slabou stránkou společnosti je nejasné vymezení kompetencí a personální nezastupitelnost, což nechává ve výhodě zaměstnance firmy, jelikož vědí, že jsou pro společnost téměř nenahraditelní, na čemž může docházet ke ztrátě motivace zaměstnanců. Další velkou slabinou je absence jakéhokoliv propagačního média, které by dostávalo společnost ke většímu spektru lidí, čímž by se mohl zvýšit zájem o poskytované služby. Velkou slabinu jsem shledal také v absenci e-shopu, který by sortiment společnosti dostal ještě snadněji a blíže ke spotřebitelům. V příležitostech společnosti je právě uveden i již zmiňovaný e-shop nebo sociální média. Další příležitostí mohou být různé domácí i mezinárodní akce. Co se týče hrozeb, tak zde jsou zahrnuty velká konkurence na trhu, nekalá konkurence a různé hospodářské či jiné krize.

Při analýze nákladů, konkrétně při členění nákladů podle vztahu k objemu výkonů, bylo zjištěno, že společnost toto členění neuskutečňuje a z toho důvodu také není schopna všechny náklady jednoznačně rozlišit na fixní a variabilní. A proto jsou například náklady na opravy a udržování zařazeny do kategorie nerozlišovaných nákladů. V rámci této analýzy bylo rov-

než zjištěno, že variabilní náklady značně převyšují fixní náklady, což je jasným rysem výrobní společnosti. Celkové náklady dosahovaly největší hodnoty v roce 2017. Největší podíl na variabilních nákladech měla spotřeba materiálu a u fixních nákladů představovaly největší podíl mzdové a sociální náklady.

Další členění nákladů, které bylo u společnosti provedeno, je druhové členění. K tomuto členění nákladů jako k jedinému ve společnosti dochází. Na základě druhového členění byla provedena nejprve horizontální analýza, která analyzuje změny, jež nastaly při podílu dvou po sobě navazujících období v procentuálním vyjádření. Největší rozdíl ze všech položek zaznamenaly daně a poplatky při podílu let 2017 a 2016, kdy v roce 2017 došlo k nárůstu hodnot o více než 1 600 % oproti roku 2016. U vertikální analýzy pak došlo k porovnání jednotlivých dílčích položek spolu s celkovými náklady opět v procentuálním vyjádření. Největší podíl na celkových nákladech byl ve všech sledovaných letech u položky materiál a energie, která dosahovala v průměru 36 % z celkových nákladů. Druhou nejrozsáhlejší položkou byly mzdové náklady s průměrem okolo 28 %.

Na závěr práce bylo s odkazem na praktickou část provedeno zhodnocení současného stavu řízení nákladů. Na základě tohoto zhodnocení byly vypracovány návrhy, které by měly vést ke zlepšení stavu. Jako první bylo navrženo zavést členění nákladů podle objemu výkonů, kdy je toto členění vhodné pro další návrhy a také k zjištění, jaké množství nákladů je ovlivnitelné změnou objemu výkonů. Rozdělení na fixní a variabilní náklady slouží k aplikaci zjištění bodu zvratu, který nám podává informace o tom, jaký objem výkonů by společnost měla provést, aby společnost začala generovat zisk. Na základě bodu zvratu pak byla vypočítána bezpečnostní podnikatelská rezerva a bezpečnostní koeficient. Z vypočítaných údajů vyplývá, že společnost dosahuje v rámci všech sledovaných let takových výnosů, které tvoří v celku slušnou bezpečnostní rezervu. Nicméně skokový pokles hodnot během sledovaných let varuje před možnými nepříznivými výsledky v budoucnu. Dále bylo navrženo, aby podnik začal sestavovat a využívat nákladové funkce. Nákladové funkce slouží ke stanovení budoucích celkových nákladů, které budou muset být vynaloženy k provedení určeného množství výkonů pro dané období. K sestrojení nákladové funkce je opět zapotřebí znát stav fixních a variabilních nákladů.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- ČECHOVÁ, Alena, 2011. *Manažerské účetnictví*. 2. aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.
- DRURY, Colin, 2015. *Management and cost accounting*. Ninth edition. Andover: Cengage Learning, 827 s. ISBN 978-1-4080-9393-1.
- FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER, 2011. *Manažerské účetnictví – nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 392 s. ISBN 978-80-7357-712-4.
- KRÁL, Bohumil, 2018. *Manažerské účetnictví*. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press, 791 s. ISBN 978-80-7261-568-1.
- LAZAR, Jaromír, 2012. *Manažerské účetnictví a controlling*. 1. vyd. Praha: Grada, 271 s. ISBN 978-80247-4133-8.
- LANDA, Martin, 2014. *Podnikové účetnictví*. Ostrava: Key Publishing, 318 s. ISBN 978-80-7418-219-8.
- MARTINOVIČOVÁ, Dana, Miloš KONEČNÝ a Jan VAVŘINA, 2019. *Úvod do podnikové ekonomiky*. 2., aktualiz. Vyd. Praha: Grada, 220 s. ISBN 978-80-271-2034-5.
- POPESKO, Boris a Šárka PAPADAKI, 2016. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2. aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada, 263 s. ISBN 978-80-247-5773-5.
- SYNEK, Miloslav, 2011. *Manažerská ekonomika*. 5. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 471 s. ISBN 978-80-247-3494-1.
- TAUŠL PROCHÁZKOVÁ, Petra a Eva JELÍNKOVÁ, 2018. *Podniková ekonomika – klíčové oblasti*. Praha: Grada, 255 s. ISBN 978-80-271-06689-9.

Elektronické zdroje

- Makroekonomická predikce - duben 2020. *mfcz.cz* [online]. Praha, 2020, 6. 4. 2020 [cit. 2020-06-26]. Dostupné z: <https://www.mfcz.cz/cs/verejny-sektor/makroekonomika/makroekonomicka-predikce/2020/makroekonomicka-predikce-duben-2020-38089>.
- Veřejný rejstřík a Sbírká listin. *or.justice.cz* [online]. Praha: Ministerstvo spravedlnosti České republiky, ©2005-2012 [cit. 2020-06-26]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik>.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

BÚ	Bankovní účet
BK	Bezpečnostní koeficient
BPR	Bezpečnostní podnikatelská rezerva
CV _{BZ}	Peněžní bod zvratu
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
DPČ	Dohoda o provedení pracovní činnosti
DPP	Dohoda o provedení práce
FN	Fixní náklady
h	Haléřový ukazatel
IT	Informační technologie
ks	Kusy
PO	Právnícká osoba
T	Tržby
VH	Výsledek hospodaření
VN	Variabilní náklady

SEZNAM OBRÁZKŮ

<i>Obrázek 1 Pojetí nákladů (Popesko a Papadaki, 2016, s. 28)</i>	<i>13</i>
<i>Obrázek 2 Průběh celkových nákladů (Synek, 2011, s. 91)</i>	<i>21</i>
<i>Obrázek 3 Typový kalkulační vzorec (Král, 2018, s. 151).....</i>	<i>26</i>
<i>Obrázek 4 Retrográdní kalkulační vzorec (Král, 2018, s. 153).....</i>	<i>26</i>
<i>Obrázek 5 Vzorec kalkulace VN (Král, 2018, s. 154).....</i>	<i>27</i>
<i>Obrázek 6 Vzorec dynamické kalkulace (Král, 2018, s. 155).....</i>	<i>27</i>
<i>Obrázek 7 Vzorec kalkulace stupňovitým rozvrstvením FN (Král, 2018, s. 156).....</i>	<i>28</i>
<i>Obrázek 8 Dlouhodobá nákladová funkce tvaru U (Synek, 2011, s. 92)</i>	<i>32</i>
<i>Obrázek 9 Bodový diagram (Synek, 2011, s. 97)</i>	<i>33</i>
<i>Obrázek 10 Bod zvratu (Taušl Procházková a Jelínková, 2018, s. 50)</i>	<i>35</i>
<i>Obrázek 11 Provozní páka při nízkém a vysokém podílu FN (Popesko a Papadaki, 2016, s. 47)</i>	<i>35</i>
<i>Obrázek 12 Organizační struktura vybrané společnosti (vlastní zpracování)</i>	<i>41</i>
<i>Obrázek 13 Průběh nejvýznamnějších položek nákladů za sledované období v tis. Kč (vlastní zpracování)</i>	<i>50</i>
<i>Obrázek 14 Vývoj fixních a variabilních nákladů v letech 2015-2019 v tis. Kč (vlastní zpracování)</i>	<i>58</i>

SEZNAM TABULEK

<i>Tabulka 1 Vývoj počtu zaměstnanců (vlastní zpracování)</i>	41
<i>Tabulka 2 Majetková struktura v tis. Kč (vlastní zpracování)</i>	42
<i>Tabulka 3 Finanční struktura v tis. Kč (vlastní zpracování)</i>	44
<i>Tabulka 4 SWOT analýza vybrané společnosti (vlastní zpracování)</i>	46
<i>Tabulka 5 Druhové členění vybraných nákladů v tis. Kč (vlastní zpracování)</i>	49
<i>Tabulka 6 Horizontální analýza vybrané společnosti v procentech (vlastní zpracování)</i>	51
<i>Tabulka 7 Vertikální analýza vybrané společnosti v procentech (vlastní zpracování)</i>	53
<i>Tabulka 8 Členění nákladů podle vztahu k objemu výkonů v tis. Kč (vlastní zpracování)</i>	55
<i>Tabulka 9 Údaje k sestavení nákladové funkce (vlastní zpracování)</i>	61
<i>Tabulka 10 Výpočet bodu zvratu v tis. Kč (vlastní zpracování)</i>	62
<i>Tabulka 11 Výpočet BPR a BK na základě klasifikační analýzy (vlastní zpracování)</i>	63

SEZNAM PŘÍLOH

PŘÍLOHA P I: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY 2015-2016

PŘÍLOHA P II: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY 2017-2018

PŘÍLOHA P I: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY 2015-2016

	Název položky (V tis. Kč)	2015	2016
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	49612	43652
II.	Tržby za prodej zboží	848	2136
A.	Výkonová spotřeba	20615	19955
A.1.	Náklady vynaložené na prodané zboží	606	1692
A.2.	Spotřeba materiálu a energie	19907	14078
A.3.	Služby	4102	4185
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	0	0
C.	Aktivace (-)	0	0
D.	Osobní náklady	14716	15161
D.1.	Mzdové náklady	10833	11008
D.2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	3883	4153
D.2.1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	3570	3769
D.2.2.	Ostatní náklady	313	384
E.	Úprava hodnot v provozní oblasti	1565	1536
E.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	1565	1536
E.1.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	1565	1536
E.1.2.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - dočasné	0	0
E.2.	Úpravy hodnot zásob	0	0
E.3.	Úpravy hodnot pohledávek	0	0
III.	Ostatní provozní výnosy	112	434
III.1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	0	330
III.2.	Tržby z prodaného materiálu	112	98
III.3.	Jiné provozní výnosy	0	6
F.	Ostatní provozní náklady	176	279
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	0	0
F.2.	Zůstatková cena prodaného materiálu	0	0
F.3.	Daně a poplatky v provozní oblasti	21	41
F.4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	0	0
F.5.	Jiné provozní náklady	155	238
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)	13500	9291
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku – podíly	0	0
IV.1.	Výnosy z podílů – ovládaná nebo ovládající osoba	0	0
IV.2.	Ostatní výnosy z podílů	0	0
G.	Náklady vynaložené na prodané podíly	0	0
V.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	0	0
V.1.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku - ovládaná nebo ovládající osoba	0	0
V.2.	Ostatní výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	0	0
H.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem	0	0
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy	66	95
VI.1.	Výnosové úroky a podobné výnosy - ovládaná nebo ovládající osoba	0	0
VI.2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	66	95
I.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti	0	0
J.	Nákladové úroky a podobné náklady	0	0
J.1.	Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládající osoba	0	0
J.2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	0	0
VII.	Ostatní finanční výnosy	2078	291
K.	Ostatní finanční náklady	845	674
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)	1299	-288
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	14799	9003
L.	Daň z příjmů	2829	1798
L.1.	Daň z příjmů splatná	2829	1798
L.2.	Daň z příjmů odložena (+/-)	0	0
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	11970	7205
M.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	0	0
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	11970	7205
*	Čistý obrat za účetní období = I.+ II.+ III.+ IV.+ V.+ VI.+ VII.	52716	46608

PŘÍLOHA P II: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY 2017-2018

	Název položky (V tis. Kč)	2017	2018
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	45830	43700
II.	Tržby za prodej zboží	2201	4089
A.	Výkonová spotřeba	23229	23484
A.1	Náklady vynaložené na prodané zboží	1803	3106
A.2	Spotřeba materiálu a energie	16406	15321
A.3	Služby	5020	5057
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	0	0
C.	Aktivace (-)	0	0
D.	Osobní náklady	16272	17058
D.1.	Mzdové náklady	12007	12608
D.2	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	4265	4450
D.2.1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	3926	4128
D.2.2.	Ostatní náklady	339	322
E.	Úprava hodnot v provozní oblasti	1603	1596
E.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	1603	1596
E.1.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	1603	1596
E.1.2.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - dočasné	0	0
E.2.	Úpravy hodnot zásob	0	0
E.3.	Úpravy hodnot pohledávek	0	0
III.	Ostatní provozní výnosy	330	115
III.1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	65	0
III.2.	Tržby z prodaného materiálu	80	75
III.3.	Jiné provozní výnosy	185	40
F.	Ostatní provozní náklady	440	871
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	69	0
F.2.	Zůstatková cena prodaného materiálu	57	56
F.3.	Daně a poplatky v provozní oblasti	32	556
F.4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	0	0
F.5.	Jiné provozní náklady	282	259
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)	6817	4895
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku - podíly	0	0
IV.1.	Výnosy z podílů – ovládaná nebo ovládající osoba	0	0
IV.2.	Ostatní výnosy z podílů	0	0
G.	Náklady vynaložené na prodané podíly	0	0
V.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	0	0
V.1.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku - ovládaná nebo ovládající osoba	0	0
V.2.	Ostatní výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	0	0
H.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem	0	0
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy	27	131
VI.1.	Výnosové úroky a podobné výnosy - ovládaná nebo ovládající osoba	0	0
VI.2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	27	131
I.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti	0	0
J.	Nákladové úroky a podobné náklady	0	1
J.1.	Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládající osoba	0	0
J.2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	0	1
VII.	Ostatní finanční výnosy	140	1153
K.	Ostatní finanční náklady	2755	457
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)	-2588	826
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	4229	5721
L.	Daň z příjmů	815	1117
L.1.	Daň z příjmů splatná	815	1117
L.2.	Daň z příjmů odložena (+/-)	0	0
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	3414	4604
M.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	0	0
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	3414	4604
*	Čistý obrat za účetní období = I.+ II.+ III.+ IV.+ V.+ VI.+ VII.	48528	49188