

Analýza nákladů a jejich řízení ve vybraném podniku

Tereza Jelínková

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: **Tereza Jelínková**
Osobní číslo: **M18680**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Management a ekonomika**
Forma studia: **Kombinovaná**
Téma práce: **Analýza nákladů a jejich řízení ve vybraném podniku**

Zásady pro vypracování

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Vypracujte kritickou literární rešerši pojednávající o nákladech a jejich řízení.

II. Praktická část

- Charakterizujte vybranou společnost.
- Analyzujte náklady a systém jejich řízení ve vybraném podniku.
- Podle zjištěných informací zhodnotte přednosti a nedostatky nynějšího řízení nákladů a navrhněte doporučení pro jejich zlepšení.

Závěr

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

Seznam doporučené literatury:

- DRURY, Colin. *Management and Cost Accounting*. 9th ed. Andover. Hampshire: Cengage Learning, 2015, 827 s. ISBN 978-1-4808-9393-1.
- FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: Aspi, 2007, 432 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
- KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 4. rozš. a akt. vyd. Praha: Management Press, 2018, 792 s. ISBN 978-80-7261-568-1.
- POPESKO, Boris a Šárka PAPADAKI. *Moderní metody řízení nákladů: Jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2. akt a rozš. vyd. Praha: Grada, 2016, 264 s. ISBN 978-80-247-5773-5.
- SYNEK, Miloslav a kol. *Manažerská ekonomika*. 5. akt. a rozš. vyd. Praha: Grada, 2011, 480 s. ISBN 978-80-247-3494-1.

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

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

L.S.

doc. Ing. David Tuček, Ph.D.
děkan

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 mohou užit své dílo – diplomovou/bakalářskou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen přípouští-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, považuji se za součást práce rovněž i zdrojové kódy, popř. soubory, ze kterých se projekt skládá. Neodevzdání této součásti může být důvodem k neobhájení práce.

Prohlašuji,

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

Ve Zlíně

Jméno a příjmení:

.....
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Ústředním tématem této bakalářské práce jsou náklady zatěžující vybraný podnik. Jejím hlavním cílem je analyzování, řízení a vyhodnocení nákladů, které povede ke zlepšení nákladové situace. Zkoumání nákladů bylo provedeno z několika různých hledisek, mezi které řadíme analýzu nákladů podle druhů, podle fixních a variabilních nákladů, doplněné o poznatky z vertikální a horizontální analýzy. Rozdělení fixní a variabilní složky nákladů bylo dále využito k vytvoření nákladových funkcí a stanovení bodu zvratu. V rámci tvorby této závěrečné práce byly zpracovány teoretické informace z literárních zdrojů a interní data pocházející ze zvoleného podniku. Z veškerých nově získaných vědomostí a z pracovních zkušeností ve společnosti AEV, spol. s r.o. bylo možno stanovit doporučení vycházející z užitých metod manažerského účetnictví a také vytvoření návrhů na snížení osobních nákladů nebo zvýšení motivace pracovníků ve výrobě.

Klíčová slova: náklady, řízení nákladů, náklady fixní, náklady variabilní, analýza bodu zvratu

ABSTRACT

The main subject of this bachelor's thesis is the costs burdening a selected company. Its main goal is to analyse, manage, and evaluate the costs that will lead to an improvement in the cost situation. The examination of costs was carried out from several different points of view, including the analysis of costs based on the type, according to fixed and variable costs, supplemented by findings from vertical and horizontal analysis. The division of the fixed and variable cost components was further used to create cost functions and determine the break-even point. Within the creation of this final work, theoretical information from literary sources and internal data from the selected company were processed. From all newly acquired knowledge and work experience at the company AEV, spol. s r.o. it was possible to make recommendations based on the used methods of managerial accounting and also make proposals to reduce personnel costs or increase the motivation of workers in production.

Keywords: costs, cost management, fixed costs, variable costs, break-even point analysis

Ráda bych poděkovala prof. Ing. Borisovi Popeskovi, Ph.D. za vedení mé bakalářské práce a také společnosti AEV, spol. s r.o., která mi umožnila přístup ke všem potřebným dokumentům.

„Ty nejúspěšnější firmy mají neustálé starosti.“ Michael Porter

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

OBSAH

ÚVOD	9
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE	10
I TEORETICKÁ ČÁST	11
1 VYMEZENÍ TÉMATU A ZÁKLADNÍCH POJMŮ	12
1.1 PŘÍJMY A VÝDAJE	12
1.2 NÁKLADY A VÝNOSY.....	13
1.3 VÝKAZ ZISKU A ZTRÁT	14
2 DEFINOVÁNÍ NÁKLADŮ Z RŮZNÝCH POHLEDŮ	15
2.1 FINANČNÍ POJETÍ NÁKLADŮ.....	16
2.2 MANAŽERSKÉ POJETÍ NÁKLADŮ	16
2.2.1 Hodnotové pojetí nákladů	17
2.2.2 Ekonomické pojetí nákladů.....	17
3 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	18
3.1 DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	18
3.2 ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	19
3.2.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení	19
3.2.2 Náklady jednicové a režijní.....	20
3.3 KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	20
3.3.1 Náklady přímé a nepřímé	20
3.3.2 Vztah k účelovému členění	20
3.4 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ PODLE VZTAHU K OBJEMU VÝROBY.....	21
3.4.1 Variabilní náklady	21
3.4.2 Fixní náklady.....	23
3.4.3 Smíšené náklady.....	24
3.5 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ Z HLEDISKA ROZHODOVÁNÍ.....	24
3.5.1 Relevantní a irelevantní náklady	24
3.5.2 Oportunitní náklady	24
4 MODELOVÁNÍ NÁKLADŮ	26
4.1 NÁKLADOVÁ FUNKCE.....	27
4.1.1 Metody pro stanovení parametrů nákladových funkcí.....	28
4.2 ANALÝZA BODU ZVRATU.....	31
4.3 PROVOZNÍ PÁKA	34
5 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI	36
II PRAKTICKÁ ČÁST	37
6 PŘEDSTAVEVENÍ VYBRANÉHO PODNIKU	38

6.1	ZÁKLADNÍ INFORMACE.....	38
6.2	HISTORIE SPOLEČNOSTI.....	38
6.3	PŘEDMĚT PODNIKÁNÍ.....	39
6.4	VÝROBA.....	39
6.5	ORGANIZAČNÍ STRUKTURA.....	42
6.6	MAJETKOVÁ A FINANČNÍ STRUKTURA.....	44
6.6.1	Majetková struktura.....	45
6.6.2	Finanční struktura.....	46
7	ANALÝZA NÁKLADŮ.....	48
7.1	DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	49
7.1.1	Grafické zobrazení stavby nákladů.....	52
7.1.2	Vertikální analýza.....	53
	Horizontální analýza.....	56
7.2	ANALÝZA NÁKLADŮ DLE ZÁVISLOSTI NA OBJEMU VÝKONŮ.....	57
7.2.1	Fixní náklady.....	58
7.2.2	Variabilní náklady.....	61
7.2.3	Celkové náklady.....	63
8	ŘÍZENÍ NÁKLADŮ.....	64
8.1	NÁKLADOVÁ FUNKCE VE VYBRANÉM PODNIKU.....	64
8.2	ANALÝZA BODU ZVRATU.....	65
	ZÁVĚREČNÁ DOPORUČENÍ.....	68
	ZÁVĚR.....	71
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	73
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	75
	SEZNAM OBRÁZKŮ.....	76
	SEZNAM TABULEK.....	77
	SEZNAM PŘÍLOH.....	78

ÚVOD

Cílem většiny podniků je dosáhnout co nejvyššího zisku, popřípadě tržní hodnoty, aby se podnik mohl neustále rozvíjet, konkurovat ostatním ve svém oboru, uspokojovat potřeby zákazníků a splňovat požadavky majitelů. Abychom tyto cíle byli schopni plnit, musíme umět pracovat s výnosy, které podnik dokáže vyprodukovat, ale také s náklady, které výsledný zisk snižují. Proto jsem se ve své závěrečné práci rozhodla pro analýzu nákladů a jejich řízení, které jsou pro spoustu podniků existenčně důležité. Pomocí analýzy nákladů jsme schopni určit, v jakých oblastech podnik vyniká a v jakých by naopak mohlo dojít ke zlepšení. Pochopení situací a vztahů nákladů s ostatními faktory umožňuje optimalizovat množství nákladů.

Bakalářská práce je rozdělena na teoretickou a praktickou část. V teoretické části bude zhotovena kritická literární rešerše pojednávající o nákladech, jejich pojetí z různých hledisek, jejich dělení, modelování a o využívaných metodách pro jejich stanovení. Teoretické poznatky o nákladech budou doplněny i o pojmy, které s náklady souvisí jako například příjmy a výdaje, výkaz zisku a ztrát a další.

Získaných poznatků z teoretické části využijeme pro vytvoření druhé části bakalářské práce, a to části praktické. Nejprve se seznámíme se společností AEV, spol. s r.o., která umožnila přístup k jejich interním dokumentům, díky kterým bude možno zpracovat potřebné informace. Pro práci budou využita data od roku 2016 po rok 2018. Po představení bude následovat zpracování finanční a majetkové struktury vybraného podniku, abychom si mohli udělat alespoň částečnou představu o tom, s jakým množstvím majetku firma disponuje, jakým způsobem je tento majetek kryt a jakých výsledků je schopna s těmito prostředky dosáhnout. Následovat bude dvojí analýza nákladů. Jako první bude provedena analýza nákladů podle druhů, kterou společnost využívá pro tvorbu výkazu zisku a ztrát. Odlišný pohled na náklady nám poskytne sestavení analýzy nákladů podle závislosti na objemu výroby. Záměrně bude využito obou analýz, abychom mohli náklady vnímat z více různých hledisek, což nám umožní lepší pochopení nákladové situace v podniku. Rozdělení nákladů na fixní a variabilní složku poté využijeme i pro sestavení nákladových funkcí a bodu zvratu pro vybranou společnost.

V závěru práce budou shrnuty výsledky, ke kterým jsme se v průběhu dopracovali, a navržena opatření, která by měly přispět k optimalizaci nákladů.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Hlavní cíl této bakalářské práce je analyzování nákladů a jejich řízení za vybrané roky 2016, 2017 a 2018 ve společnosti AEV, spol. s r.o. Zpracování analýz nákladů a využití metod řízení povede k vytvoření návrhů, které by měly posloužit pro zlepšení nákladové situace v podniku. Abychom mohli k požadovanému výsledku dospět, musíme postupovat po jednotlivých krocích a nejprve dosáhnout menších, ale podstatných cílů. Mezi tyto cíle řadíme prohloubení si teoretických znalostí z odborné literatury, které se daného tématu týkají, rozdělení nákladů dle druhů a dle závislosti objemu výroby na fixní a variabilní, stanovení bodu zvratu a vytvoření nákladových funkcí.

Informace, které jsme pro tuto práci získali, pochází z několika různých zdrojů. Pro teoretickou část je využita odborná domácí i zahraniční literatura. V praktické části čerpáme z poznatků z práce teoretické, ale také z interních dat, poskytnutých společností AEV, spol. s r.o., a z dlouholetých zkušeností vedoucích pracovníků daného podniku.

Veškerý text je logicky poskládán, aby na sebe jednotlivé části plynule navazovaly. Potřebná data jsou zpracována ve formě tabulek a grafů, pro lepší přehlednost a snadnost pochopení. U finanční a majetkové struktury jsme využili i horizontální a vertikální analýzu, která poukazuje na procentuálně vyjádřené změny.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 VYMEZENÍ TÉMATU A ZÁKLADNÍCH POJMŮ

U veškerých činností, které jsou součástí ekonomického procesu musíme rozeznávat, jaký ekonomický prospěch nám přinášejí a jaké množství práce, času, materiálu a dalšího musíme vynaložit, abychom tohoto prospěchu dosáhli. Vynaložené úsilí k jeho získání se obecně označuje jako náklady. V dnešní době si je každá společnost vědoma, že může uspět pouze tehdy, budou-li náklady co nejnižší. Proto vznikají stále propracovanější nástroje, které umožňují rozeznání nákladů v daném podnikatelském subjektu a určení strategie pro jejich řízení. Vývoj těchto nástrojů souvisí také s dobou, ve které žijeme. Nic z toho by nebylo možné bez přístupu k počítačům, softwarům a aplikacím, které tuto činnost usnadňují.

Cílem každého podniku je dosahovat co nejlepších ekonomických výsledků. Dříve platilo, že firma je úspěšná, pokud generuje maximální zisk. Tento postoj byl velmi omezený, alespoň z dlouhodobého hlediska. Firmy, které by neinvestovaly své prostředky, by měly vždy lepší výsledky než firmy, které by podnikaly investice jak do rozvoje svých zaměstnanců, tak do majetku. Dnes se pohled spíše obrací na generování maximální tržní hodnoty, což znamená, že se zabývá i dalšími ukazateli, nejen produkcí zisku. (Popesko, 2009, s. 15-16)

1.1 Příjmy a výdaje

V těchto následujících podkapitolách se seznámíme s ekonomickými pojmy, důležitými pro další zpracování praktické části. Získané informace jsou využitelné při kalkulacích, cenotvorbě, rozpočtování i v dalších okruzích, které slouží podnikům ke sledování svého postavení.

O příjmech a výdajích mluvíme tehdy, dochází-li ke snižování nebo zvyšování finančních prostředků v hotovosti nebo na bankovním účtu. (Hunčová, 2007, s. 47) Příjmy souvisí s tokem peněžních prostředků. Příjmy jsou vytvářeny platbou za prodej výrobků či služeb. (Papula, Papulová, 2013, s. 94)

Další definici týkající se příjmů uvádí ve své literatuře Hunčová: „*Příjmy jsou realizovanými výkony, jsou přírůstkem majetku, nejčastěji ve formě finančních prostředků v hotovosti nebo na účtu, bez ohledu na to, za co byly přijaty.*“ (Hunčová, 2007, s. 47)

Výdaje jsou opakem příjmů. Jedná se o úbytek finančních prostředků – v hotovosti nebo na účtu. (Papula, Papulová, 2013, s. 92)

1.2 Náklady a výnosy

Náklady vyjadřují množství vstupních prostředků potřebných k vytvoření výstupů. Náklady vznikají přímo v okamžik spotřeby. Mezi nejvýznamnější náklady patří spotřeba materiálu, energie a práce pracovníků. (Papula, Papulová, 2013, s. 92)

Náklady reprezentují snížení ekonomického prospěchu a to způsobem zvyšování závazku nebo snižování hodnoty aktiv. (Kocmanová, 2013, s. 51)

Náklady mohou být definovaný z různých ekonomických pohledů, zde je uvedena pouze základní všeobecně známá definice z pohledu finančního účetnictví. Tato podkapitola bude rozebrána v následujícím textu později.

K řízení nákladů můžeme přistupovat ze dvou hledisek. První možností je zvyšování produkce výrobků, což bude vést ke zvyšování nákladů a mohlo by to mít negativní dopad na naši ziskovost. Další variantou je snižování nákladů, což znamená, že naším cílem je dosahovat stejných výsledků při snížených nákladech. Při tomto způsobu musíme brát zřetel na to, abychom nesnížili náklady příliš a nemělo to dopad na kvalitu našich výrobků a tím i odrazení klientů. (Popesko, 2009, s. 18–19)

Výnosy jsou peněžní prostředky obdržené za veškeré aktivity dané podniku v určitém časovém horizontu. Časovým horizontem je chápáno účetní období - nejčastěji rok nebo měsíc. Nezáleží však na tom, došlo-li v tomto období také k vyinkasování. Nejpodstatnějšími výnosy jsou tržby z prodeje výrobků a služeb. (Synek a kol., 2011, s. 74)

Výnosy jsou zaznamenávány jako zvýšení ekonomického prospěchu, což je prováděno buď snížením dluhů, nebo zvyšováním hodnoty aktiv. (Kocmanová, 2013, s. 51)

Shrnuli jsme si teoretické rozdíly, v čem se liší náklady od výdajů, výnosy od příjmů. Pro lepší pochopení uvedeme i příklad. Zaplacení faktury za nákup stroje je výdaj. Jeho opotřebením je naopak náklad. Výnosem je vyúčtování faktury odběratelem, při platbě od odběratele jde již o příjem.

Velmi často se v těchto vztazích objevuje časový nesoulad mezi zmíněnými položkami. Existují i varianty, kdy se náklady nestanou výdaji nikdy. Typickým, často publikovaným příkladem, jsou odpisy. Výdaj v podobě manka a škoda nemusí být nákladem. Totožný případ může nastat i u příjmů s výnosy. Příjem nemusí být vždy výnosem a naopak. Dar či dotace nemusí být výnosem, nedobytná pohledávka zase příjmem. (Hunčová, 2007, s. 47)

Výsledkem rozdílu mezi výnosy a náklady je hospodářský výsledek. O kladném hospodářském výsledku mluvíme tehdy, převyšují-li výnosy nad náklady. U záporného hospodářského výsledku je tomu obráceně. (Synek a kol., 2011, s. 74)

Můžeme uvést jednoduché schéma pro lepší představu.

Výnosy > Náklady = ZISK

Výnosy < Náklady = ZTRÁTA (Kocmanová, 2013, s. 53)

1.3 Výkaz zisku a ztrát

V úvodu této kapitoly jsme uváděli důležitost informací vztahující se k ziskovosti podniku. Přehled těchto základních informací, zdali je podnik ziskový nebo ztrátový, se dozvídáme z účetního výkazu zisku a ztrát, který společně s rozvahou tvoří základ pro hodnocení finanční situace a je součástí závěrky podniku. Pro každý podnik je žádoucí, aby dosahoval co nejvyššího zisku. Ten poté může investovat nebo s ním pracovat jiným způsobem. Existují i organizace, které nemají zisk jako primární cíl a vznikly z jiných důvodů.

Výkaz zisku a ztrát je rozdělen do tří sekcí:

- provozní
- finanční
- mimořádné.

Díky tomuto rozdělení můžeme určit, který ze sektorů produkuje zisk a který ztrátu. (Čechová, 2011, s. 8)

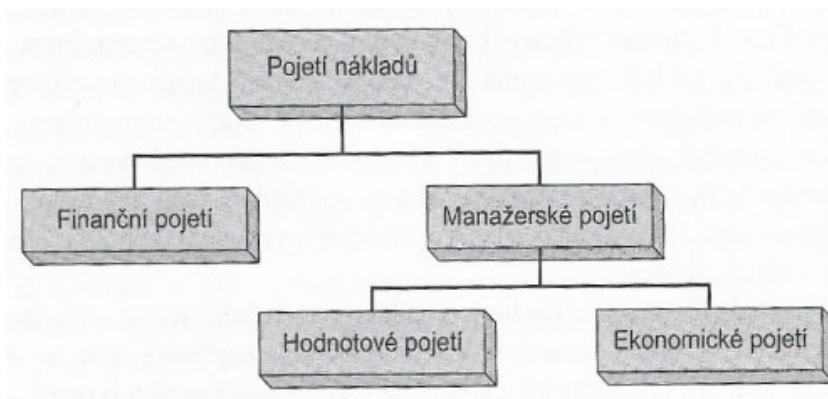
2 DEFINOVÁNÍ NÁKLADŮ Z RŮZNÝCH POHLEDŮ

První zmínky o účetnictví sahají až k nejstarším civilizacím, kde bylo kontrolováno množství majetku členů a jeho zacházení s ním. Největšího rozmachu zažilo účetnictví v období Průmyslové revoluce. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 73)

Prvotní funkce účetnictví zahrnovala pouze sledování určitých situací a shromažďování informací o nich, tím pádem plnila pouze zaznamenávací funkci. Až dlouho poté se tyto získané informace začaly třídit a lidé se s nimi naučili pracovat tak, aby se daly využít k řízení. Poskytovaly jim údaje z minulých období, ale i predikci pro období následující. (Čechová, 2011, s. 3)

Jakákoliv výrobní činnost podniku je doprovázena vznikem nákladů. Při výrobě se používají výrobní faktory, u kterých dochází k spotřebování - a to buď přímo, což se týká materiálu, nebo postupně – u výrobních zařízení. (Synek a kol., 2015, s. 42)

Rozdílné účely, kvůli kterým náklady vznikly, nás vedou k tomu, abychom náklady vnímali z různých hledisek. Dělení nákladů přispívá k dělení účetnictví na dva celky. Prvním členěním je členění podle adresátů na finanční a manažerské. Manažerské pojetí můžeme následně rozdělit do dvou podskupin s názvy Hodnotové a Ekonomické pojetí nákladů. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 27)



Obrázek 1 Vztah jednotlivých přístupů k pojetí nákladů (Popesko, Papadaki, 2016, s. 28)

Jednotliví uživatelé požadují určitý druh informací, v určitý čas, v určitých cenách i v určitých podrobnostech.

Mezi externí uživatele patří:

- banky, daňové orgány

- dodavatelé a odběratelé
- státní orgány – finanční úřad, inspekce životního prostředí.

Interními uživateli jsou:

- vlastníci, akcionáři
- zaměstnanci. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011, s. 14–16)

2.1 Finanční pojetí nákladů

Několik definic pojednávajících o nákladech z pohledu finančního účetnictví jsme uvedli výše. Pro lepší orientaci v textu uvedu ještě následující.

Podle Synka a jeho kolektivu náklady jsou v peněžním vyjádření spotřeba výrobních faktorů, které byly vynaloženy za určitým účelem k vytvoření výnosů. (Synek a kol., 2015, s. 43)

Finanční pojetí nákladů slouží externím uživatelům pro všeobecný přehled, jak si firma stojí na trhu. Finanční účetnictví je předmětem účetní regulace. Reporty jsou odesílány na pravidelné bázi. Nejčastěji roční, v některých případech půlroční či měsíční. Finanční účetnictví se zabývá dosaženými výsledky v minulém období. (Fibírová, Petere, Šoljaková, Wagner, 2015, s. 20)

V rámci finančního pojetí jsou náklady oceněny v účetních cenách, tedy v cenách, za které byly aktiva pořízena či dluhy evidovány. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 27) Což znamená, že jsou do účetnictví zahrnuty pouze finanční částky, které byly reálně vynaloženy. Nezahrnují oběti z jiných operací, kdybychom vlastní kapitál využili jiným způsobem. (Synek a kol., 2015, s. 43)

2.2 Manažerské pojetí nákladů

Manažerské pojetí se v definování nákladů značně liší. Z manažerského pohledu nejsou náklady pouze to, co za ně bylo zapláceno, ale také to, co za ně bylo obětováno. (Synek a kol., 2015, s. 43)

Podle Popeska a Papadaki se definují manažerské náklady takto: „*Náklady jsou hodnotově vyjádřené, účelně vynaložené ekonomické zdroje podniku, účelově související s ekonomickou činností.*“ (Popesko, Papadaki, 2016, s. 28)

Manažerské účetnictví je většinou sestavováno za specifickým účelem pro určitá specifická rozhodnutí, která mají za úkol vnitřní uživatelé. Nejsrozumitelnější definici uvádí v knize Manažerské účetnictví Hradecký, Landa a Šiška, kteří říkají, že shromážděné informace slouží k vnitřnímu řízení podnikatelského subjektu. Manažer nebo jiný řídicí pracovník využívá tyto data ke kontrolování, plánování a rozhodování. Není regulováno a zprávy jsou vydávány tak, jak je právě nutné. (Hradecký, Landa, Šiška, 2008, s. 75)

2.2.1 Hodnotové pojetí nákladů

Hodnotové pojetí nákladů se liší od manažerského pojetí svým postojem k neúčtním nákladům. Jeho cílem je podávat pravdivé informace o průběhu veškerých procesů v podniku. Spotřeba vstupů je hodnocena podle jejich aktuální hodnoty. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 28)

2.2.2 Ekonomické pojetí nákladů

Ekonomické náklady, často označovány jako oportunitní, představují ušlý zisk při výběru jiné nejlepší varianty. Při hledání strategií, plánů existují různé alternativy. Podniky pracují s omezenými zdroji, proto nemají pro splnění všech možností dostatečné finanční či technologické prostředky. Oportunitní náklady nejsou reálně vynaložené náklady, ačkoliv v procesu rozhodování hrají významnou roli. Při svých rozhodnutích musíme myslet na to, zda výběr, který jsme učinili, je schopen pokrýt náklady reálné i fiktivní. (Noreen, Garrison, Brewer, 2014, s. 42–43)

3 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ

Každá firma produkuje vysoký počet nákladových položek. Abychom mohli s náklady pracovat, řídit je, a tím zvyšovat jejich hospodárnost, musíme je nejprve rozdělit do stejnorodých skupin. K dělbě můžeme přistoupit pomocí různých hledisek a kritérií. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 31; Synek a kol., 2015, s. 43) Klasické členění uvádí pět základních třídících kategorií a to podle – druhu, účelu, kalkulací, vztahu k objemu výroby a v neposlední řadě podle hlediska rozhodování. (Kocmanová, 2013, s. 118–120)

3.1 Druhové členění nákladů

Nejpoužívanější kategorií pro dělbu nákladů je skupina, která náklady třídí podle spotřebovaných výrobních faktorů. Slouží k vyhodnocení situace nákladů ve výrobních procesech, jejich sledování a plánování pro jeho následující fáze. Dalším využitelným přínosem tohoto členění je sestavování účetního výkazu zisku a ztrát.

Popesko, Kocmanová a další autoři odborné literatury uvádí tyto základní nákladové druhy:

- Spotřeba materiálu, energií, paliv
- Osobní náklady – mzdy, sociální dávky, zdravotní pojištění, provize
- Odpisy – budovy, stroje, zařízení, dlouhodobý nehmotný majetek
- Finanční náklady – úroky, poplatky
- Náklady na externí služby – cestovné, opravy. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 31–32; Kocmanová, 2013, s. 118–119)

Druhové členění plní důležitou roli při optimalizaci nákladů tím, že nám umožňuje rozlišit význam a rozsah určitého nákladového druhu. Informace, které nám toto členění neposkytne, se týkají účelu, kvůli němuž vznikly. Tyto souvislosti nám ukazuje účelové členění nákladů. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 32)

Nákladový druh je určen třemi prvky. Jedná se vždy o náklady prvotní, externí a zároveň jednoduché. Král vysvětluje prvotní náklady z hlediska okamžiku zobrazení, a to v moment vstupu do podniku. Slovo externí představuje vznik těchto nákladů při kontaktu s vnějším prostředím. Tyto náklady nelze dále rozdělit v druhové segmentaci, proto mají jednoduchý charakteristický znak. (Kocmanová, 2013, s. 119; Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 78, Král a kol., 2018, s. 77)

3.2 Účelové členění nákladů

Smyslem účelového členění nákladů je rozpoznání souvislostí mezi náklady a účely, na které byly vynaloženy. Zachycení těchto vztahů slouží ke zlepšení situace v útvech podniku, podniku jako celku díky zefektivnění výroby jednotlivých výrobků. (Popesko, Papadaki 2016, s. 34) Tento způsob umožňuje kontrolovat přiměřenost vynaložených nákladů, tedy odpovídá-li hodnota vynaložených nákladů důvodu vzniku. (Hradecký, Landa, Šiška, 2008, s. 78)

Pro účelové členění nákladů je charakteristické rozdělení nákladů dle více variant podle úrovně podobnosti. Prvním krokem je dělba na náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení. Toto rozdělení je však příliš obsáhlé a pro rozhodovací procesy není dostačující. Napomáhá však k určení vztahu mezi jednotkou a výkonem. Díky této skutečnosti můžeme náklady spojovat s konkrétním výkonem, což nás vede k dalšímu dělení a to na náklady režijní a jednicové. Třetí možnou klasifikací je segmentace nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti za ně. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 34; Kocmanová, 2013, s. 119, Král a kol., 2018, s. 79) Podniky jsou často rozčleněny na vnitropodnikové útvary, které samy evidují své náklady, výnosy a tím jsou schopny samy vypočítat svůj hospodářský výsledek. Což přispívá k přehlednosti a možnosti sledování nákladů k určitému středisku. Menší podniky většinou střediska nemají. (Synek a kol., 2015, s. 44)

3.2.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení

Technologické náklady jsou takové náklady, které přímo vyvolala technologie dané operace či aktivita, nebo takové náklady, které se k dané operaci či aktivitě účelově vztahují. Běžně uváděným příkladem je náklad spotřebovaného materiálu. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 34) Růst či pokles technologických nákladů souvisí s aktivitou podniku – rozšíření výroby. (Čechová, 2011, s. 75)

Náklady, které vznikají při udržení a zajištění podmínek pro náklady technologické, se nazývají náklady na obsluhu a řízení. Jedním z příkladů jsou platy administrativních pracovníků. (Kocmanová, 2013, s. 119) Další příklad ve své literatuře uvádí i Čechová a to – náklady na skladování. Tyto náklady se nemění přímo úměrně s aktivitou výroby, jako tomu bylo u nákladů technologických, buď zůstávají stejné, nebo se změni v omezené míře. (Čechová, 2011, s. 76)

3.2.2 Náklady jednicové a režijní

Tímto navážeme na předchozí podkapitolu, jelikož následující rozdělení přispívá k podrobnějšímu členění. Přiřaditelné náklady k specifickému výkonu se označují jako jednicové. Naopak náklady, které nejdou přiřadit k specifickému výkonu, ale souvisí s výrobním celkem, musí být rozpočítány pomocí klíče. Technologické náklady mohou být jak jednicové, tak režijní. To neplatí pro náklady na obsluhu řízení, které jsou režijní vždy. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 103–104)

3.3 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nákladů, je schopno odpovědět na otázky: „Je výrobek ziskový?“, „Jakou strukturu výrobků je vhodné zvolit pro dosažení nevyššího zisku?“, „Bude výhodnější vyrábět nebo kupovat?“, „Zavést či zrušit výrobek, výrobní linku?“. V podstatě nám rozdělení dle kalkulací ukazuje, na co byly náklady vynaloženy, a tím rozpoznává, ztrátovost či ziskovost daného sortimentu a poskytuje odpovědi na předchozí otázky. Z manažerského hlediska zajišťuje velmi podstatné informace nutné k rozhodování. (Synek a kol., 2011, s. 82)

V kalkulačním členění nákladů rozlišujeme dvě skupiny podle způsobu přiřazení, a to náklady přímé a nepřímé.

Jak již z názvu vypovídá, kalkulační členění je nezbytné pro tvorbu kalkulací. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 105)

3.3.1 Náklady přímé a nepřímé

Náklady přímé lze bezprostředně a průkazně spojit s určitým výkonem. Náklady nepřímé souvisí se skupinou výrobků, částí útvaru nebo s chodem celého podniku, proto nejdou jednoznačně identifikovat k specifickým výkonům, a jsou počítány pomocí přírážek k jednotlivým výrobkům. (Synek a kol., 2015, s. 45–46)

3.3.2 Vztah k účelovému členění

Dle uvedených definic můžeme snadno určit, že náklady jednicové jsou zároveň i náklady přímými, vztahují se totiž k jednotce výkonu. Přímými náklady jsou i režijní náklady tehdy, obsahují-li tyto náklady pouze určitý druh stejného výkonu. Jednoduchým výpočtem pomocí prostého dělení spočítáme podíl na jednici specifického druhu výkonu. Mnohem typičtější

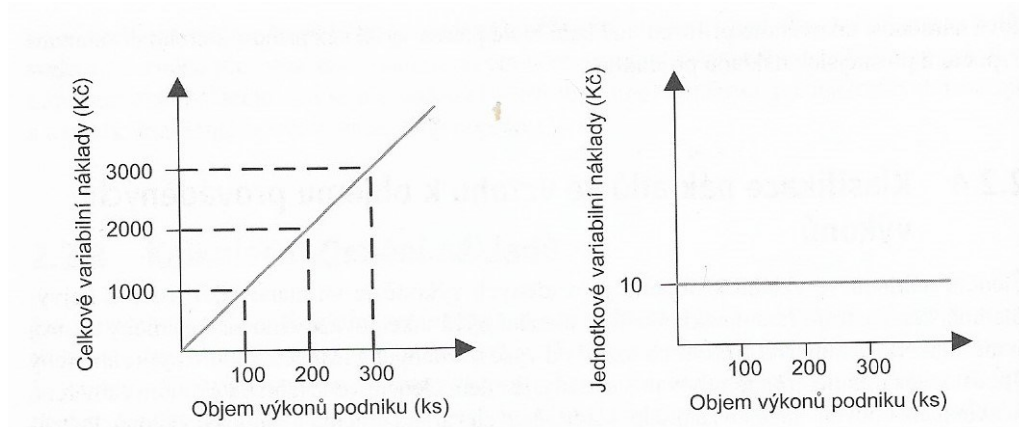
situací však je, že režijní náklady nesouvisí pouze s jedním druhem výkonů, ale jsou společná pro větší množství druhů, a tak se musí rozpočítávat nepřímou. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 105–106)

3.4 Členění nákladů podle vztahu k objemu výroby

Podle tvrzení Fibírové, Šoljakové a Wagnera segmentace nákladů dle vztahu k objemu výroby se bere jako samostatné a velmi významné členění. Jedná se o historicky mladší dělení, které přispívá informacemi do ostatních rozdělení. Rozvinulo se ve Spojených Státech na počátku 20. století a je významným bodem rozvoje manažerského účetnictví. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 143; Král a kol., 2018, s. 85) Odlišností od ostatních je časová orientace potřebných informací. U předchozích členění jsme se zabývali minulými, už spotřebovanými výrobními faktory. Na rozdíl od tohoto členění, které zkoumá otázku, co se bude dít s náklady při měnící se výrobní kapacitě. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 38) Tím pádem napomáhá při budoucích rozhodnutích, protože představuje budoucí alternativy vývoje. Členění nákladů podle vztahu k objemu výroby dělí náklady na dvě skupiny, a to variabilní a fixní složku. (Král a kol., 2018, s. 86) Popesko ve své literatuře uvádí i třetí možnost – náklady smíšené. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 38)

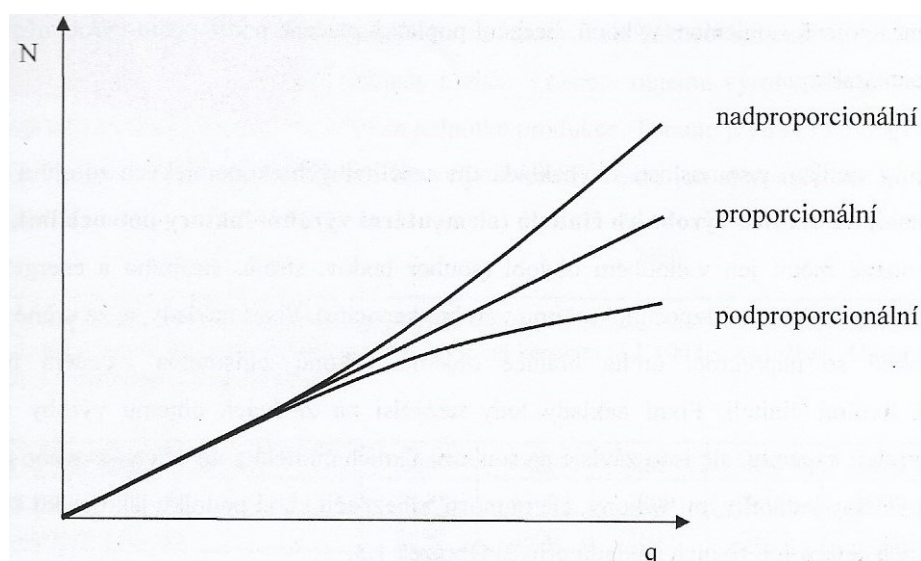
3.4.1 Variabilní náklady

Variabilní náklady se mění s množstvím výroby. Variabilní náklady se mohou vyskytnout ve třech různých variantách, jako náklady proporcionální, podproporcionální a nadproporcionální. (Kocmanová, 2013, s. 121) Nejvýznamnějším typem jsou náklady proporcionální, které se přímo úměrně mění s rozdílnou aktivitou. Což znamená, zvýšíme-li výrobní kapacitu třikrát, zvýší se tím i naše náklady třikrát. Celkové variabilní náklady jsou v tomto případě lineární a jednotka těchto variabilních nákladů je konstantní. Příkladem nákladů jsou spotřebovaný materiál nebo energie potřebná pro chod výrobního stroje. (Drury, 2015, s. 31) Průběh celkových a jednotkových variabilních nákladů znázorňuje následující graf.



Obrázek 2 Celkové a jednotkové variabilní (proporcionální) náklady (Popesko, Papadaki, 2016, s. 39)

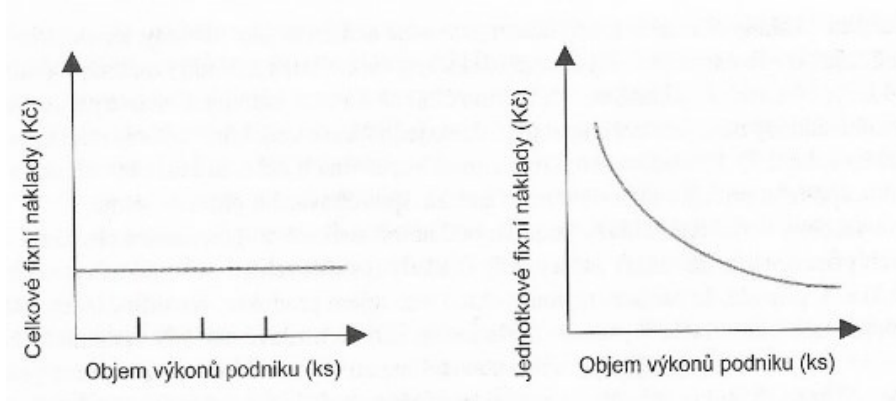
Rostou-li náklady vyšším či nižším tempem než chod výroby, nastávají následující dvě varianty. První možností je růst nákladů rychleji než objem prováděných výkonů. Tyto náklady jsou označovány jako nadproporcionální a příklad vysvětlující tuto definici je spotřeba paliva z důvodu zvýšení rychlosti dopravního prostředku a tím snížení doby potřebné k výkonu. Tento typ nákladů se ve výrobě vyskytuje jen zřídka, o něco častějším výskytu můžeme hovořit při druhé alternativě. Je-li vývoj nákladů nižší než u prováděných výkonů, jde o podproporcionální náklady. (Kráal a kol., 2018, s. 86-87) Stejně jako u předchozích typů si uvedeme jeden příklad pro lepší pochopení definice. Příklad proporcionálních nákladů může být koupě většího množství požadovaného materiálu, za který nám dodavatel je schopen nabídnou lepší cenu. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 39)



Obrázek 3 Průběh jednotlivých typů celkových variabilních nákladů (Zámečník, Tučková, Hromková, 2009, s. 23)

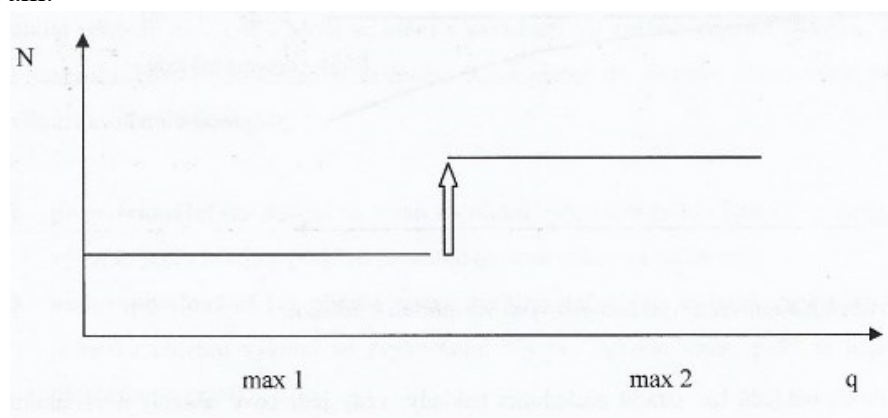
3.4.2 Fixní náklady

Fixní náklady zůstávají konstantní vzhledem ke vztahu k objemu výroby. Zvýšení objemů výkonů třikrát nepohne s úrovní fixních nákladů. Množství fixních nákladů zůstává stále stejné po určitou dobu, jejich zvýšení může nastat pouze skokově.



Obrázek 4 Celkové a jednotkové fixní náklady (Popesko, Papadaki, 2016, s. 39)

To znamená, že při dosažení určité hraniční hodnoty se skokově zvýší a následuje znovu doba setrvání.



Obrázek 5 Průběh celkových fixních nákladů (Zámečník, Tučková, Hromková, 2009, s. 24)

Leasing u auta patří mezi příklad fixních nákladů. Nezáleží na tom, kolik kilometrů autem najedeme nebo stojí-li pouze celou dobu zaparkované, my stále platíme stejnou pevně danou částku. (Drury, 2015, s. 32; Atrill, McLaney, 2015, s. 61-63)

Noreen, Garrison a Brewer doplňují informace o fixních nákladech. Podle nich se fixní náklady nemění, dokud na ně nezačne působit vnější síla – příkladem toho je zvýšení nájmu podle požadavků pronajímatele.

Musíme brát na vědomí, že rozdělení na fixní a variabilní náklady je možné pouze z krátkodobého pohledu. Z dlouhodobého hlediska jsou všechny náklady brány jako variabilní, z důvodů často měnících se výrobních kapacit. (Noreen, Garrison, Brewer, 2014, s. 27)

3.4.3 Smíšené náklady

V praxi se mohou objevit případy, které nejsou jednoznačně přiřaditelné ani k jedné ze dvou skupin. Je to proto, že existují náklady, které v sobě nesou jak fixní, tak i variabilní charakter. Těmto nákladům se říká smíšené. (Noreen, Garrison, Brewer, 2014, s. 30) Např. voda využívaná pro výrobu ve výrobní části a zároveň využívání v administrativní sféře – zalévání květin, pohoštění pro zákazníky.

3.5 Členění nákladů z hlediska rozhodování

3.5.1 Relevantní a irelevantní náklady

Irelevantní náklady jsou takové náklady, které nejsou našimi rozhodnutími nijak ovlivněny. Typem irelevantních nákladů, jsou také minulé náklady, tzv. utopené náklady, protože se nedají změnit. I kdyby se utopené náklady daného rozhodnutí týkaly, měly by být z rozhodovacího procesu vyloučeny, aby negativně neovlivnily jeho výsledek.

Relevantní náklady jsou takové, které se mění při přijetí či zamítnutí našeho rozhodnutí.

Atrill, McLaney ve své odborné literatuře uvádějí, že relevantní náklady musí vždy nést tři charakteristické prvky a to, podporovat cíl podniku, být náklady budoucími, které se zároveň mění s rozhodnutím – musí se lišit od počátečních hodnot.

V rámci pracovních povinností musíme odjet na služební cestu do sousední země. Rozhodujeme se mezi dvěma alternativami. Buď využijeme služební auto, nebo zvolíme cestu vlakem. Náklady spojené s cestováním vlakem nebo ujetými kilometry jsou relevantní, naopak náklady na havarijní pojištění bychom brát v úvahu neměli, protože budou placeny tak i tak a s naší služební cestou nemají nic společného. (Atrill, McLaney, 2015, s. 45; Drury, 2015, s. 34)

3.5.2 Oportunitní náklady

O oportunitních nákladech jsme se zmiňovali v rámci ekonomického pojetí nákladů. Existují situace, kdy jsme nuceni vybrat si mezi alternativami, jelikož na všechny možnosti nemáme prostorovou ani finanční kapacitu. Náklady oportunitní neboli náklady obětované příležitosti

představují ušlý zisk z alternativ z důvodu vybrání jiné možnosti. (Drury, 2015, s. 35); Hunčová, 2007, s. 58)

Oportunitní náklady můžeme rozvést na následujícím příkladu: „Student se rozhoduje po splnění svých bakalářských studií, bude-li pokračovat na magisterských, nebo odjede do zahraničí a bude tyto dva roky pracovat. Rozhodne se pro pokračování ve studiu a platy, které by těchto dvou let získal, jsou oportunitními náklady. Rozhodl se podle svého nejlepšího uvážení a zisk, který si z rozhodnutí odnáší je magisterský titul, který mu může nabídnout lepší finanční ohodnocení.

4 MODELOVÁNÍ NÁKLADŮ

V procesu modelování nákladů vytváříme obrazy, reálně vynaložených vstupů, které nám pomáhají předpovídat budoucí vývoj nákladů a podávají informace pro rozhodovací činnosti. (Martinovičová, Konečný, Vavřina, 2014, s. 63) Výchozím bodem pro modelování nákladů je znalost základních ekonomických definic a vzorců. V předešlých kapitolách bylo uvedeno, že zisk je jeden z nejvýznamnějších cílů podniku. (Synek a kol., 2015, s. 51)

Jeho výpočet je charakterizován rozdílem mezi tržbami podniku za prodané výrobky a služby (homogenní) a náklady na ně vynaloženými. Vztah je znázorněn v následující rovnici:

$$Z = T - N \quad (1)$$

kde:

Z – zisk,

T – tržby,

N – celkové náklady.

Tržby se vypočítají jako součin množství prodaných výkonů a jejich cen

$$T = p * q \quad (2)$$

kde:

p – cena,

q – množství výkonu v kusech.

Druhou částí rovnice zisku tvoří celkové náklady, jejichž výpočet je stanoven jako součet fixních a variabilních nákladů:

$$N = F + n * q \quad (3)$$

kde:

F – celkové fixní náklady,

n – variabilní náklady na jednotku,

q – množství výkonu v kusech.

Tyto základní vzorce slouží k určení dalších významných ekonomických propočtů, které jsou důležité při rozhodování. (Synek a kol., 2015, s. 51) Při modelaci nákladů se zabýváme tím, jak nám množství výroby mění požadovaný zisk. (Papula, Papulová, 2013, s. 105)

4.1 Nákladová funkce

Nákladové funkce slouží k matematickému vyjádření souvislosti mezi náklady a objemy výroby. (Synek a kol., 2011, s. 90) Sestavení nákladové funkce je možné díky rozčlenění nákladů na variabilní a fixní. V praxi můžeme pracovat se dvěma nákladovými funkcemi, krátkodobou nebo s dlouhodobou. (Kocmanová, 2013, s. 121) O krátkém období mluvíme tehdy, mění-li se pouze určité výrobní faktory jako například spotřebované množství materiálu, či energie. V tomto období nedochází ke změnám v investiční sféře, tzn. změny strojů nebo budov. Výroba je omezena pouze stávající výrobní kapacitou. Naopak v dlouhém období se počítá i s investicemi do výroby. (Synek a kol., 2011, s. 91)

Nejjednodušším typem modelů je nákladová funkce, jejíž vzorec (3) vidíme na konci úvodu kapitoly Modelování nákladů.

Toto vyjádření nákladové funkce představuje pouze jednu z možností, jelikož existují náklady proporcionální, nadproporcionální a podproporcionální, které byly objasněny v předchozím textu.

U proporcionálních nákladů vyjadřujeme nákladovou funkci pomocí lineární funkce:

$$y = a + bx. \quad (4)$$

Nákladová funkce u nadproporcionální nákladů je definována kvadratickou funkcí:

$$y = a + bx + cx^2 \quad (5)$$

A pro nákladovou funkci proporcionálních nákladů platí také kvadratická rovnice:

$$y = a + bx - cx^2 \quad (6)$$

kde:

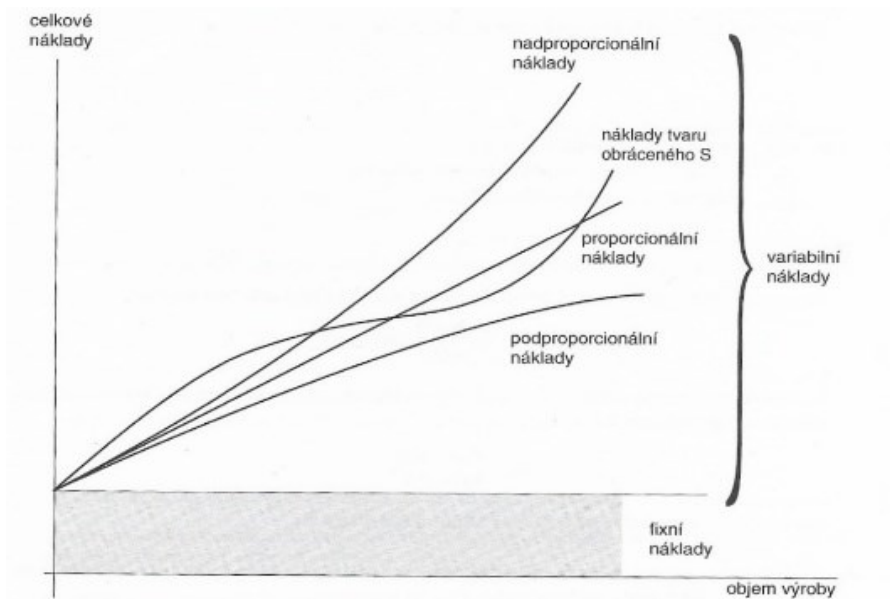
y – celkové náklady N, které jsou závislou proměnnou,

x – objem výroby q , který je nezávislou proměnnou,

a – celkové fixní náklady,

b, c – jednotkové variabilní náklady. (Zámečník, Tučková, Hromková, 2009, s. 33–35)

Kombinací těchto nákladů vzniká křivka nákladové funkce ve tvaru S, jejichž průběhy můžete vidět na Obrázku 6. (Synek a kol., 2011, s. 90)



Obrázek 6 Průběh celkových nákladů (Zámečník, Tučková, Hromková, 2009, s. 35)

Podniky, které vyrábí diferencované produkty, musí využít globální nákladovou funkci:

$$N = F + h * Q. \quad (7)$$

kde:

Q – množství celkové produkce v peněžních jednotkách

h – haléřový ukazatel, který je definován jako podíl variabilních nákladů na 1 Kč tržeb. (Synek a kol., 2015, s. 53)

4.1.1 Metody pro stanovení parametrů nákladových funkcí

Existuje řada metod pro určení parametrů u nákladových funkcí. My si nyní teoreticky vysvětlíme čtyři nejznámější typy – klasifikační analýzu, metodu dvou období, bodový diagram a regresivní a korelační analýzu. (Synek a kol., 2011, s. 94)

Parametry budeme počítat pouze pro proporcionální, lineární typ nákladové funkce.

4.1.1.1 *Klasifikační analýza*

Základem klasifikační analýzy je dělba nákladů podle toho, zdali se s objemem výroby mění či nikoliv. Konstantní náklady jsou zařazeny do skupiny fixních, naopak měnící se náklady do skupiny variabilních. U některých nákladů je jednoduché rozlišit, do které skupiny patří, u některých to tak očividné není. Variace mohou nastat i v různých odvětvích podniku, proto je velmi důležité rozdělení rozumět a pracovat s konkrétní situací. (Synek a kol., 2011, s. 94–95)

Po rozdělení sečteme jednotlivé hodnoty a zjistíme celkové fixní a celkové variabilní náklady. Jsou-li náklady uvedeny v peněžních jednotkách, musíme zvolit vzorec s haléřovým ukazatelem, který spočítáme vydělením celkových variabilních nákladů a objemem výroby. Pro zjištění měsíční nákladové funkce vydělíme celkové fixní náklady počtem měsíců v roce. Nyní máme již všechny potřebné hodnoty, které můžeme dosadit do vzorce. (Synek, 2011, s. 94–95)

4.1.1.2 *Metoda dvou období*

Kocmanová uvádí, že se jedná o základní typ pro určení parametrů nákladové funkce. Bohužel jde také o nejméně spolehlivý.

Na začátku máme soubor hodnot s objemem výroby. Z těchto údajů vybereme nejnižší a nejvyšší číslo. Musíme při tom brát však na vědomí, že hodnoty u měsíců, ve kterých došlo například k poruše nebo k jiným mimořádným vybočením z normálního stavu, by měly být vyřazeny ze souboru. (Kocmanová, 2013, s. 123)

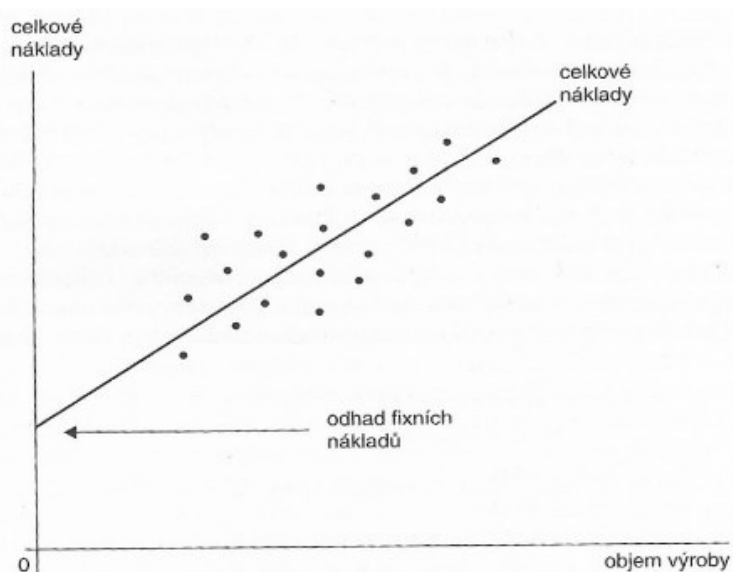
Následující výpočet je velmi snadný. Znamé údaje dosadíme do dvou nákladových rovnic o dvou neznámých. Znamými údaji jsou celkové náklady a objem výroby. První neznámou jsou fixní náklady a druhou neznámou jsou jednotkové variabilní náklady. První rovnici odečteme od druhé nebo naopak, tím se nám zruší parametr představující fixní náklady a my jsme schopni dopočítat hodnotu variabilních nákladů na jednotku. Po dosazení vypočítané hodnoty do libovolné z rovnic dojdeme k výsledku posledního chybějícího parametru a můžeme stanovit kompletní nákladovou funkci. (Synek a kol., 2011, s. 95–96)

4.1.1.3 *Grafická metoda*

Podle Noreena je postup grafické metody následující. Nejprve si zakreslíme graf, na horizontální osu X vyneseme hodnoty s aktivitou výroby, jelikož se jedná o nezávislou promě-

nou. Na vertikální osu Y zaznačíme závislé proměnné, což jsou celkové náklady. Jedna hodnota na ose X vždy souvisí s hodnotou na ose Y, jejich vztahy můžeme vyčíst z tabulky, ze které jsme data vynášeli do grafu. Každé místo průniku si zaznačíme. (Noreen, Garrison, Brewer, 2014, s. 32–33)

Synek doplňuje informace k výpočtu. U zakreslených bodů vyznačíme přímkou se snahou o co nejbližší vzdálenost ke všem bodům. Hodnota místa, kde se protne osa Y s naší přímkou, je hodnota odhadu fixních nákladů. Variabilní náklady dopočítáme jednoduše dosazením získaných informací do bodu ležícího na čáře. (Synek, a kol. 2011, s. 96)



Obrázek 7 Bodový diagram (Popesko, Papadaki, 2016, s. 94)

4.1.1.4 Metoda regresivní a korelační analýzy

Poslední, ale ne méně důležitou metodou, je metoda regresivní a korelační analýzy. Naopak se jedná o metodu velmi spolehlivou, která umožňuje výpočty i pro nelineární nákladové funkce. (Synek a kol., 2011, s. 97) Noreen a jeho kolektiv říkají, že tato metoda je vhodná také pro srovnání výsledků s jinými metodami, jako například s grafickou metodou. Díky tomu můžeme určit chyby ve výpočtech. Noreen, Garrison a Lewer zdůrazňují schopnost počítačových programů, které jsou schopny po zadání údajů, hodnoty dopočítat. (Noreen, Garrison, Lewer, 2014, s. 37)

Synek sepsal ve své literatuře vzorce pro ruční výpočet. Nejprve musíme začít s výpočtem parametrů.

Parametr jednotkových variabilních nákladů spočítáme takto:

$$b = \frac{n * \sum XY - \sum X * \sum Y}{n * \sum X^2 - (\sum X)^2} \quad (8)$$

kde:

X – aktivita výroby,

Y – náklady,

n – počet období.

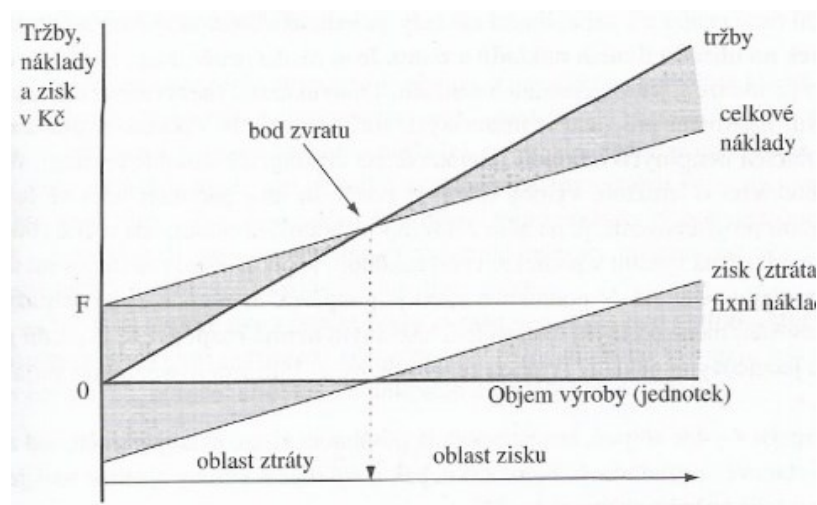
V dalším kroku stanovíme korelační koeficient:

$$r = \frac{n * \sum XY - \sum X * \sum Y}{\sqrt{[n * \sum X^2 - (\sum X)^2] * [n * \sum Y^2 - (\sum Y)^2]}} \quad (9)$$

Čím blíže je hodnota korelačního koeficientu k jedné, tím víc je tento výpočet spolehlivější. (Synek a kol., 2011, s. 97)

4.2 Analýza bodu zvratu

Tento typ úlohy je schopen odpovědět na otázku, jaké množství výrobků či služeb musíme vyprodukovat za určité období, abychom uhradili naše celkové náklady, které zahrnují náklady jak fixní, tak variabilní. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 43–44) Dále nám také říká, že zisk při této hodnotě produkce je roven nule. (Noreen, Garrison, Lewer, 2014, s. 85)



Obrázek 8 Analýza bodu zvratu (Synek a kol., 2015, s. 52)

Převyšuje-li množství aktivity bod zvratu, podnik se dostává do zisku a čím vyšší tyto hodnoty jsou, tím vyšší je zisk. To platí i obráceně, nachází-li se náš objem výroby pod bodem zvratu, podnik generuje ztrátu. (Adrill, McLaney, 2015, s. 68)

Analýza bodu zvratu je známá pod řadou názvů jako bod zisku, kritický bod rentability a dalších, u nichž nejznámější je anglický název break-even point. (Synek a kol., 2015, s. 52)

Východiskem pro počítání bodu zvratu je dělba na náklady fixní a variabilní. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 44) Pro stanovení vzorce bodu zvratu vycházíme z již známých rovnic pro zisk, tržby a celkové náklady (Rovnice 1, 2 a 3). Postupnými matematickými úpravami těchto vztahů a za předpokladu nulového zisku odvodíme vzorec pro analýzu bodu zvratu, který má tuto podobu:

$$q = \frac{F}{p - n} \quad (10)$$

kde:

q – objem výroby,

F – celkové fixní náklady,

p – cena výrobku nebo služby,

n – jednotkové variabilní náklady.

Dělitel p-n je označován jako krycí příspěvek, anglicky contribution margin, který je vypočítán jako rozdíl ceny prodaného výrobku či služby a variabilních nákladů na ně vynaložených. (Synek a kol., 2015, s. 52) Popesko a Papadaki ke krycímu příspěvku dodávají, že tato hodnota z počátku slouží k zajištění fixních nákladů, po pokrytí celkových fixních nákladů se jeho účel změní a krycí příspěvek se podílí na tvorbě zisku. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 44)

Tento základní vzorec můžeme rozšířit tak, abychom do něj zahrnuli i požadovaný zisk. Výpočtem zjistíme objem výroby, který nám tento zisk zajistí:

$$q = \frac{F + Z}{p - n} \quad (11)$$

(Synek a kol., 2015, s. 53)

Další obměnou vzorce pro výpočet bodu zvratu mohou být jednotky, ve kterých výsledná hodnota vychází. Zatím jsme se setkali pouze s výsledky v naturálních jednotkách jako například v kusech, litrech a dalších. Pro peněžní vyjádření můžeme naturální výsledek vynásobit prodejní cenou, nebo přímo použít vzorec, který je k výpočtu stanovený. (Noreen, Garrison, Brewer, 2014, s. 85)

Jeho forma vypadá takto:

$$q = \frac{F}{1 - h} \quad (12)$$

4.3 Provozní páka

Nejprve si představíme provoz páky v praxi. Páka je nástroj, který umožňuje znásobit účinek, a díky ní jsme schopni např. zvednout velmi těžký nábytek za použití pouze malé síly. I takto funguje provozní páka v ekonomice. (Noreen, Garrison, Lewer, 2014, s. 88) Provozní páka znázorňuje poměr fixních nákladů na celkových nákladech. Fixní náklady rostou společně s robotizací a automatizací, protože variabilní náklady – např. mzdy výrobních pracovníků, nahrazujeme stroji. (Zámečník, Tučková, Hromková, 2009, s. 53) Zimmerman ve své publikaci přispívá s definicí, že provozní páka měří, jak moc se mění zisk při změnách v prodeji.

Podniky s velkým poměrem fixních nákladů na celkových nákladech mají vysokou hodnotu provozní páky. Takové podniky i při malých změnách v prodeji generují vysoké zisky. Vysoký stupeň provozní páky souvisí však na druhé straně také s vysokými riziky. (Zimmerman, 2017, s. 38)

Přesné znění stupně provozní páky podle Zámečníka, Tučkové a Hromkové zní takto: „Je to změna zisku Z vyvolaná jednocentní změnou prodaného množství (tržeb) T .“

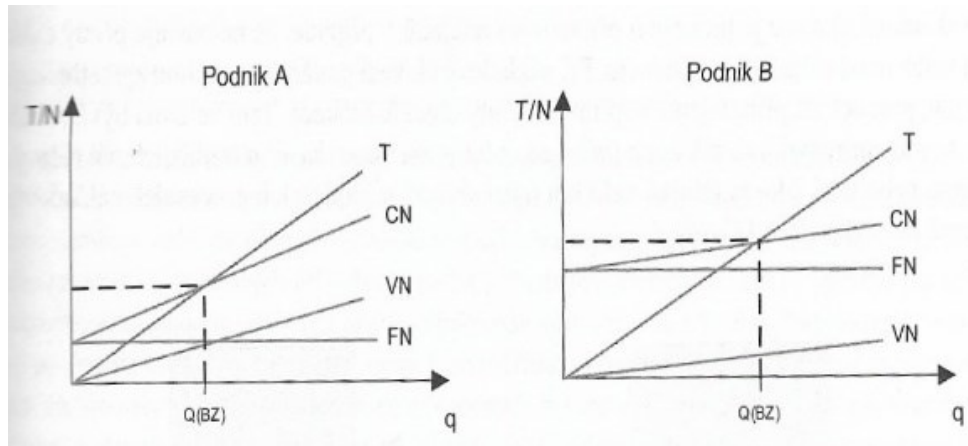
V matematickém vyjádření:

$$STP = \frac{\frac{Z_1 - Z_0}{Z_0}}{\frac{T_1 - T_0}{T_0}} \quad (13)$$

Výsledek vyjde v procentech. (Zámečník, Tučková, Hromková, 2009, s. 53)

Popesko a Papadaki ve své literatuře popisují velmi názorný příklad pro snadné pochopení provozní páky. Představme si dva podniky, které vyrábí naprosto totožné výrobky. První podnik neinvestuje do mechanizací a automatizací výroby, a proto jsou jeho fixní náklady nízké. Naopak variabilní náklady spotřebovává v hojné míře a bodu zvratu dosáhne při nízkém objemu výroby. Druhý podnik se rozhodl pro automatizaci výroby, a tím se mu značně zvýšily fixní náklady. Na druhé straně tím ale snížil své výdaje na náklady variabilní. Druhý podnik nedosáhne tak lehce hodnoty bodu zvratu jako podnik první, ale v moment, kdy ho

dosáhne, bude tvořit zisk mnohem rychleji díky nízké úrovni variabilních nákladů. Tento jev můžeme sledovat na následující ilustraci. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 47)



Obrázek 9 Provozní páka (Popesko, Papadaki, 2016, s. 47)

5 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

Za pomoci domácích i zahraničních zdrojů byla vypracována kritická literární rešerše, pojednávající převážně o nákladech, jejich členění a metodách řízení. Do teorie musely být zahrnuty i pojmy, které s náklady souvisí a nemohly být opomenuty – a to výnosy, hospodářský výsledek a další. Teoretická část bude využita při pokračování praktické části, ve které budeme nabyté informace aplikovat.

V první kapitole bylo stručně vysvětleno téma bakalářské práce a pojmy, které s ní souvisejí. Největší pozornost byla věnována právě nákladům, které jsou i součástí názvu bakalářské práce. Vymezili jsme zde definice výnosů, příjmů i výdajů, aby nedocházelo k jejich zaměňování a mohly být dále využity.

Ve druhé části byly rozvinuty definice nákladů a podrobněji určeny z různých pohledů účetnictví, protože každý typ účetnictví náklady vnímá odlišně. Setkáváme se s dvěma variantami – pohled z finančního a pohled z manažerského účetnictví. Do manažerského účetnictví spadají dva subsystémy – hodnotové a ekonomické pojetí. Nejzásadnější rozdíly mezi finančním a manažerským účetnictvím spočívají v odlišném vnímání hodnoty nákladů a v odlišných adresátech získaných informací. V rámci finančního účetnictví jsou náklady oceněny účetními cenami, zahrnuje tedy částky, které byly skutečně vynaloženy. Manažerské účetnictví je vytvářeno z důvodu specifických rozhodnutí a je určeno převážně pro manažery. Vnímá náklady nejen jako to, co bylo skutečně vynaloženo, ale také to, co bylo obětováno.

Ve třetí kapitole jsme se dozvěděli o důležitosti členění nákladů pro jejich správné řízení. Základním typem pro členění nákladů je dělba nákladů podle druhů. Toto dělení nemusí být vždy dostačující a tak můžeme pracovat i s jinými děleními – podle účelů, podle objemu výroby, podle hlediska rozhodování a podle kalkulací. Při klasifikaci nákladů musíme mít vždy na paměti, za jakým účelem členění provádíme a jakých informací chceme dosáhnout.

V poslední kapitole teoretické části jsme se zaměřili na vybrané metody modelování nákladů. Těmito metodami jsou nákladové funkce, analýza bodu zvratu nebo provozní páka. Nákladové funkce jsou nejjednodušším modelem pro řízení nákladů, vyjadřují vztah mezi náklady a objemem výroby. K zjištění parametrů nákladových funkcí můžeme využít klasifikační analýzu, metodu dvou období, grafickou metodu nebo regresivní a korelační analýzu. Analýza bodu zvratu udává, jaké množství výroby je zapotřebí vyprodukovat, abychom pokryly veškeré náklady.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

6 PŘEDSTAVEVENÍ VYBRANÉHO PODNIKU

Na začátku bychom Vás rádi seznámili s firmou, která mi analýzu nákladů a jejich řízení umožnila. Je to firma AEV, spol. s r.o. ve které jsem strávila tři poslední léta brigádou, takže podnik dobře znám, jsem obeznámena o výrobě, funkčnosti podniku a jednání s nadřízenými.

6.1 Základní informace

Název společnosti: AEV, spol. s r. o

Právní forma: Společnost s ručeným omezeným

Jednatelé: Ing. Zdeněk Mlčák, Ing. Zbyněk Podhorný, Ing. Milan Divilek

Datum vzniku: 01. 03. 1991

Sídlo: Jožky Silného 2783/9, 767 01, Kroměříž

Předmět podnikání:

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

Zámečnictví, nástrojářství

Výroba, instalace, opravy elektrických strojů a přístrojů, elektronických a telekomunikačních zařízení

Počet zaměstnanců: 170

IČO: 15529231

Základní kapitál: 3 352 000 Kč

6.2 Historie společnosti

Společnost AEV, spol. s r.o. byla založena na počátku měsíce března v roce 1991 devíti společníky na okraji města Kroměříže. Každý ze společníků složil sumu 200 000 Kč, tím pádem základní kapitál činil 1 800 000 Kč. Výroba, která se zpočátku zaměřovala pouze na automobilové a letecké elektrické komponenty, byla započata k 1. květnu 1991. Největším odběratelem v té době byla Škoda Auto. V roce 1995 se podařilo výrobní prostory z 500 m² zvětšit o dalších 1200 m². Rozmach v tomto roce nespočíval pouze v pronájmu nových prostor, ale i v rozšíření odběratelského portfolia. Společnost AEV, spol. s r.o. získala certifikaci ISO 9001 a stala se dodavatelem pro další automobilový podnik, tentokrát

pro Volkswagen. V roce 1997 získal tento podnik sériovou zakázku od německé osvětlovací společnosti Vossloh Schwabe na výrobu elektronických transformátorů a předřadníků. Vlivem rostoucího sortimentu, řetězce odběratelů i zaměstnanců bylo nutno otevřít novou halu o rozloze 3600 m², která byla určena jak pro výrobu, tak i pro vývoj a kvalitu. V tom samém roce, v roce 2001, započala významná spolupráce s firmou Westfalia. V roce 2002 k certifikátu ISO 9001 přibýly certifikáty ISO 9001:2000 a VDA 6.1. Firma AEV, spol. s r.o si uvědomuje potřebu chránit životní prostředí, a tak se již v roce 2002 zapojila do ekologického sdružení EKO-KOM. Spolupráci uzavřela v roce 2005 s další automobilkou světového měřítká, a to s BMW. V průběhu let společníci navyšovali své rovnoměrné podíly na základním kapitálu, až dosáhl nynější stavu 3 353 000 korun. AEV se od počátku vzniku až do teď snaží vytvářet produkty požadované jakosti, uspokojovat stávající i nové zákazníky, ale také přispívat k rozvoji trhu.

6.3 Předmět podnikání

Jak již bylo napsáno výše, firma se zabývá výrobou elektronických a elektrických zařízení převážně pro automobilový a letecký průmysl, výrobou osvětlovací techniky a produkcí měřicí techniky. AEV, spol. s r.o. je na trhu již 30 let a za tu dobu si vybudovala pověst spolehlivého dodavatele. Důležité je podotknout, že součástí podniku je i vývojová část, která se snaží vytvářet nové a rozvíjet původní výrobky, a tím se podílí na spokojenosti zákazníků.

6.4 Výroba

Proces výroby je systém, ve kterém se zpracovávají vstupy na výstupy. Vstupy pro výrobní proces pro AEV zajišťují dodavatelé jako: Arrow Electronics, RUTRONIC, EBV elektronik, Vishay Electronic, Gatema s r.o., CIT WORLD s r.o. a mnoho dalších. Zákazníky výstupní oblasti jsou: Škoda Auto, Audi, BMW, Tatra, Volkswagen, Westfalia, SEAT, IVECO, Zetor, BD Sensors, AERO Vodochody AEROSPACE a.s., MEGGER Group, Wilhelm Koch GmbH a jiní.

Do automobilového průmyslu AEV, spol. s r.o. dodává elektronické řídicí jednotky a elektronická relé. Společnost IVECO odebírá výrobky jako akustickou signalizaci, jednotky pro řízení motorových brzd, cyklovač stěračů a využívá je pro výbavu svých autobusů. Pro nákladní automobily a traktory dodává námi vybraná společnost řídicí jednotky pro žhavení aj.

Ze sekce leteckého průmyslu jsme vybrali elektronický výrobek, který je využíván u letounu L159, jejímž hlavním odběratelem je AERO Vodochody.

Pro zákazníka Wilhelm Koch GmbH produkuje AEV, spol. s r.o. elektronická zařízení pro osvětlovací techniku jako elektronické předřadníky pro zásuvky, transformátory pro LED Moduly nebo transformátory pro halogenové lampy.

Dalšími důležitými faktory výroby jsou výrobní prostředí a výrobní zařízení. Výroba probíhá v prosvětlených, prostorných a klimatizovaných halách, ve kterém má každý pracovník své místo, u kterého může sedět či stát, podle toho, jak mu to více vyhovuje. U svého pracovního místa se zaměstnanci nemohou nijak občerstvovat z důvodu možného poškození výrobků, ale součástí haly je prostor k tomu určený. Tato část haly je vybavena zařízením pro pitnou vodu, kávovarem, mikrovlnou troubou, lednicí a dalšími přístroji sloužící k lepšímu pohodlí zaměstnanců.

Firma AEV, spol. s r. o. si je vědoma konkurence, které čelí, a proto investuje nemalé finanční prostředky do nejnovějších technologií a výrobních zařízení. Příklady výrobních zařízení můžete vidět na třech obrázcích níže.



Obrázek 10 ASYS INSIGNUM 3000 LASER – laserové popisování desek plošných spojů (interní zdroj)

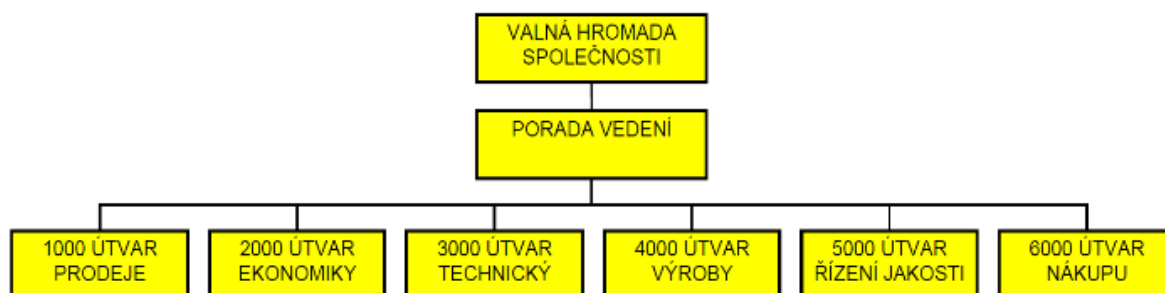


Obrázek 11 SCREEN PRINTER DEK HORIZON 02L – sítotisk pro automatické nanesení pasty (interní zdroj)



Obrázek 12 SCREEN PRINTER DEK HORIZON 02L – sítotisk pro automatické nanesení pasty (interní zdroj)

6.5 Organizační struktura



Obrázek 13 Organizační struktura společnosti AEV, spol. s r.o. (interní zdroj)

Organizační struktura společnosti AEV, spol. s r.o. Nejvyšším řídicím orgánem společnosti je valná hromada, která je tvořena všemi společníky. Valná hromada stanovuje dlouhodobé cíle, rozhoduje o nejpodstatnějších činnostech v podniku, stanovuje strategie pro veškeré útvary. Setkání valné hromady se konají minimálně jednou do roka, intervaly setkání jsou zapsány v zakladatelské listině.

Osoby valné hromady:

- Ing. Zdeněk Mlčák
- Ing. Zdeněk Podhorný
- Ing. Milan Divílek
- Ing. Zdeněk Hasala
- Ing. Miloš Sklenář
- Ing. Břetislav Doleček
- Ing. Josef Samek
- Ivo Peštuka (zástupce více společníků)

Jelikož se jedná o právní orgán, který za sebe nemůže jednat sám, musí mít tato společnost jednatele, kteří byli v tomto případě určeni jmenovacím dopisem.

Těmi jsou:

- Ing. Zdeněk Mlčák
- Ing. Milan Divílek
- Ing. Zdeněk Podhorný.

Porada vedení je zastoupena řídicími pracovníky jednotlivých útvarů, kteří odpovídají za funkčnost daného útvaru. Řídící pracovníci jsou jmenováni valnou hromadou, přijímají od ní rozhodnutí a stanovují úkoly pro jednotlivá oddělení.

Nyní bychom se stručně zaměřili na jednotlivé útvary, u každého uvedeme pouze několik specifických příkladů činností.

Útvar prodeje zajišťuje množství různých operací, mezi které patří:

- řízení a kontrola vztahů s odběrateli,
- plán prodeje na domácím i zahraničním trhu,
- propojenost s výrobní sférou pro hladké zajištění dodávek výrobků,
- zpracování podkladů a sepsání smluv,
- rozšiřování povědomí o produktech,
- expediční procesy jako uchování, balení.

Útvar ekonomiky plní nepřehledné množství aktivit jako:

- vytváření plánů, které zajišťují soulad v podniku jako celku,
- řešení hospodárnosti a využitelnosti dostupných zdrojů,
- používání matematických metod pro snadnější řízení ekonomiky,
- sestavování návrhů na rozložení zisku,
- kontrolování ekonomických rezerv a další.

U **technického útvaru** bych vyzdvihla dvě hlavní sféry činností:

- vývoj nových a rozvoj aplikovaných výrobků
- první typ se zabývá veškerou inovací výrobních zařízení, výrobků a jejich rozvojem a aktivitami s tím spojenými jako zlepšení organizace ve výrobním procesu, program racionalizace společnosti atd.,
- druhý typ se zaměřuje na ochranu zaměstnanců a majetku.

Primárním cílem **útvaru výroby**, jak již z názvu vyplývá, je produkce výrobků. S tím jsou ale spojeny i další nezbytné operace:

- sestavovat plány, kontrolovat hospodárnost,

- pracovat efektivně a využívat dostupnou výrobní kapacitu,
- produkovat výrobky včas, v požadované kvalitě a množství,
- starat se o výrobní zařízení a udržovat je v provozuschopném stavu.

Útvar řízení kvality zajišťuje:

- udržení dosavadních certifikací a vyvíjí snahu o získávání dalších potřebných,
- odhalení slabých míst v podniku, jejich analyzování a vyřešení, kontrolu kvality.

Posledním, ale klíčovým útvarem, je **útvar nákupu**, bez kterého by proces výroby ani nezapočal.

Útvar nákupu plní tyto funkce:

- přijímá, vydává a skladuje materiál potřebný pro výrobu,
- kontroluje dostatečné množství materiálu, které by ale mělo být v optimálním stavu, aby nevznikly příliš vysoké náklady na skladování,
- zabezpečuje ochranné pomůcky a nástroje nutné k výkonu práce – i pro režijní část podniku.

6.6 Majetková a finanční struktura

Zpracování finanční a majetkové struktury vykresluje základní obraz, jak si daná společnost vede. Pro tyto účely byly využity účetní výkazy z let 2016, 2017 a 2018. V době, kdy jsem analýzu prováděla, nebyly ještě zveřejněny údaje z roku 2019. V majetkové struktuře jsou zobrazena veškerá aktiva, která se skládají z dlouhodobého majetku a oběžného majetku, jehož součástí jsou pohledávky, zásoby a krátkodobý finanční majetek. S aktivy může podnik pracovat podle své vůle, protože je jejich vlastníkem. Přehled pasivních složek je zachycen ve finanční struktuře. Pasiva představují zdroj krytí majetku, ať už jsme ho získali z cizích nebo z vlastních zdrojů.

6.6.1 Majetková struktura

Zjednodušené složení aktiv vykresluje Tabulka 1.

Tabulka 1 Majetková struktura podniku v letech 2016, 2017 a 2018 (vlastní zpracování)

POLOŽKA (v tisících Kč)	2016	2017	2018
Dlouhodobý majetek	71 389	65 727	75 561
Dlouhodobý majetek hmotný	71335	65 717	75 513
Dlouhodobý majetek nehmotný	54	10	48
Oběžná aktiva	122 656	134 627	176 964
Zásoby	67 863	79 606	97 086
Krátkodobé pohledávky	17 098	27 153	50 674
Dlouhodobé pohledávky	25 322	19 994	14 559
Krátkodobý finanční majetek	12 373	7 874	14 645
Časové rozlišení aktiv	259	284	585
AKTIVA CELKEM	194 304	200 638	253 110

Z výtahu rozvah z posledních tří let fungování společnosti AEV, spol. s r.o. je patrné, že dlouhodobý majetek hmotný má na dlouhodobém majetku celkovém podíl kolem 99 %, jen velmi nepatrnou částí přispívá k dlouhodobému majetku majetek dlouhodobý nehmotný. Dlouhodobý majetek hmotný obsahuje budovy a hmotné movité věci jako výrobní zařízení, které ještě nejsou odepsány v celkové výši.

Druhá položka celkových aktiv jsou aktiva oběžná. Oběžná aktiva zahrnují zásoby, krátkodobé a dlouhodobé pohledávky a krátkodobý finanční majetek. Podíl zásob ve sledovaných letech se pohybuje v rozmezí 54,8 – 59 %. V průběhu let výrazně narostla hodnota krátkodobých pohledávek. Tento růst souvisel s narůstající výrobou, na kterou navazuje následný odbyt. Z veškerých údajů v rozvaze společnosti můžeme vyčíst, že do krátkodobého finančního majetku zařazujeme peněžní prostředky na účtech a v pokladně, z nichž prostředky v pokladně zaujímají na celkových peněžních prostředcích pouze od 0,52 % do 0,55 %. Podíl finančních prostředků na oběžných aktivech není příliš vysoký, což znamená, že firma AEV, spol. s r.o. své peníze investuje.

Časové rozlišení aktiv obsahuje pouze položku nákladů příštích období a podílí se na aktivech jen minimálně.

6.6.2 Finanční struktura

Tabulka 2 byla vytvořena z důvodu přehledného zachycení veškerých finančních zdrojů podniku.

Tabulka 2 Zachycení finanční situace podniku v letech 2016, 2017, 2018 (vlastní zpracování)

POLOŽKA (v tisících Kč)	2016	2017	2018
Vlastní kapitál	149 837	150 245	178 091
Základní kapitál	3 352	3 352	3 352
Fondy ze zisku	10	18	26
VH za minulé období	146 049	146 425	146 824
VH za běžné období	426	450	27 889
Cizí zdroje	43 520	47 336	67 107
Rezervy	945	964	983
Dlouhodobé závazky	21 062	29 395	29 990
Krátkodobé závazky	21 513	16 977	36 134
Časové rozlišení pasiv	947	3 057	7912
PASIVA CELKEM	194 304	200 638	253 110

Pasiva jsou tvořena dvěma hlavními položkami – vlastním kapitálem a cizími zdroji. Strukturu vlastního kapitálu jsme schopni vyčíst z Tabulky 2. Zde vidíme, že vlastní kapitál je tvořen několika podúčty, a to základním kapitálem, fondy ze zisku, výsledky hospodaření za minulé i běžné období. Podíl vlastního kapitálu na pasivech celkem je v těchto třech letech od 70 % po 77 %. Tento více než dvoutřetinový poměr je kladným ukazatelem pro investory, protože ukazuje, že podnik je schopen krýt aktiva z velké části sám.

V průběhu let 2016, 2017 a 2018 nedošlo ke změnám základního kapitálu, hodnota je ustálena na 3 352 000 Kč. Naopak další údaje tvořící vlastní kapitál vykazovaly postupný růst. Nejobjemnější z těchto členu je výsledek hospodaření minulých let, jehož poměr k vlastním kapitálu se v prvních dvou sledovaných letech pohyboval kolem 97,5 %, v roce 2018 poměr klesl na 82 % z důvodu zvýšení výsledku hospodaření za běžné období. Výsledek hospodaření za běžné období byl značně ovlivněn škodou, kterou způsobil výrobek společnosti AEV, spol. s r.o., za kterou odběratel požadoval náhradu. K této události došlo v roce 2013, ale ovlivnila výsledek hospodaření společnosti na několik let do budoucna. Výsledek

hospodaření pro rok 2016 za provozní i finanční oblast byl ztrátový, avšak pomocí daňových úprav, konkrétně daní odloženou, se konečný výsledek dostal do kladných hodnot, i když velmi nízkých. Až v roce 2018 se situace ustálila a tato ztráta neovlivnila hospodářský výsledek v tak značné míře jako v posledních letech.

Nyní budeme pokračovat rozbořem druhé části pasiv, což jsou cizí zdroje. Hlavní částí cizích zdrojů jsou závazky, ať už to jsou závazky krátkodobé či dlouhodobé. Růst závazků souvisí také s dříve zmiňovanou ztrátou, která byla z části kryta úvěry. Nepatrným procentem se na pasivech podílí i rezervy. Speciální skupinou je skupina s názvem časové rozlišení, do které patří výdaje příštích období, které vzrostly z původní hodnoty 947 000 Kč v druhém roce víc než na trojnásobek a o rok později o další dvojnásobek hodnoty z roku 2017.

7 ANALÝZA NÁKLADŮ

Tématem osmé kapitoly této bakalářské práce je analyzování nákladů, které se ve společnosti nacházejí.

Jako první bude provedena analýza nákladů podle druhů, která je součástí většiny podniků a je využívána pro sestavení výkazu zisku a ztrát. Z důvodu doby, kdy byla tato práce vytvářena, nebylo možné zahrnout do analýzy i údaje z roku 2019, protože ještě nebyly zveřejněny. Tím pádem využijeme hodnoty z třech předchozích let, jako tomu bylo i pro vytváření majetkové a finanční struktury daného podniku. V první části budou rozebrány jednotlivé nákladové druhy, které firmu zatěžují. Pro srovnání jednotlivých položek k celkovým nákladům bude využita vertikální analýza. Pozorovat vývoj v čase umožňuje horizontální analýza, která bude pro tento účel také sestavena.

V druhé polovině kapitoly Analýza nákladů budeme vyhodnocovat náklady z hlediska rozdělení na variabilní a fixní složku. Společnost AEV má určitou představu o rozdělení fixních a variabilních nákladů, ale analýzu nákladů podle objemu výroby neprovádí, proto si myslíme, že sestavení bude velkým přínosem a bude využitelné pro zlepšení situace při řízení nákladů.

7.1 Druhové členění nákladů

V Tabulce 3 můžeme sledovat rozdělení nákladů podle jednotlivých druhů, které se v podniku objevují. V návaznosti na druhové rozdělení bude vytvořena také horizontální a vertikální analýza pro jednotlivé druhové položky.

Tabulka 3 Rozdělení nákladů podle druhů z let 2016, 2017, 2018 (vlastní zpracování)

POLOŽKA (v tisících Kč)	2016	2017	2018
Výkonová spotřeba	114 802	136 261	195 260
Spotřeba materiálu a energie	105 190	126 208	176 546
Služby	9 612	10 053	18 714
Změna stavu zásob vl. činností	2 982	-6 909	-5 487
Osobní náklady	53 634	60 198	75 514
Mzdové náklady	39 118	43 937	55 337
Náklady na soc. a zdrav. pojištění	14 516	16 261	20 177
Úpravy hodnot v prov. oblasti	10 928	9 502	3 878
Ostatní provozní náklady	7208	5 191	13 584
Ostatní finanční náklady	1 289	4 351	3 247
Nákladové úroky	137	359	1 105
NÁKLADY CELKEM	190 980	208 953	287 101

Hned na první pohled je ze základních údajů zřejmé, že se jedná o výrobní podnik. Pro výrobní podnik je charakteristické, že má vysoký podíl výkonové spotřeby, kterou tvoří převážně materiál potřebný ke zpracování výkonů. Další významnou položkou výrobního podniku jsou vysoké osobní náklady.

V předešlém odstavci šlo pouze o zjednodušenou úvahu, nyní se zaměříme na jednotlivé položky samostatně a rozebereme, jaké náklady kam patří.

Výkonová spotřeba

Spotřeba materiálu zahrnuje položky jako elektrické součástky, desky plošných spojů a veškerý materiál potřebný pro zhotovení daných výkonů. Dále také kartonové obaly, které plní ochranou, skladovací i přepravní funkci. Je vhodné zmínit, že sem patří veškerá výbava za-

městnanců – rukavice, řezací nože, vhodná pracovní obuv (pro výrobní oblast) a jiné, kancelářské potřeby a další pomůcky i pro administrativní sféru. Voda, plyn, elektrická energie za celý podnik je součástí nákladů na energii.

Součástí výkonové spotřeby jsou náklady na služby obsahující náklady na testování výrobků, úklid od úklidové agentury, jazykové kurzy nabízené pro zaměstnance ke zdokonalování jejich dovedností v cizích jazycích, cestovné, poštovné, náklady na reprezentaci, náklady na telefon, náklady na propagaci, školení a také z části stravné placené zaměstnavatelem.

Změna stavu zásob vlastní činností

V této skupině jsou zachyceny změny, které se týkají nedokončené výroby a polotovárů. V roce 2016 došlo ke změně zákona v účtování této položky, která se týká především firem s výrobou. První obměnou je oceňování zásob, které se nyní počítají pomocí kalkulací zvolené podle daného podniku. S tím souvisí i změna v účtování. Dříve se změny stavu zásob vlastní činností a aktivace účtovaly přes výnosový účet, v roce 2016 byl zaveden samotný nákladový účet s názvem Změna stavu zásob vlastní činností.

Osobní náklady

Hlavní složkou osobních nákladů jsou náklady mzdové, které v průběhu let neustále rostou. Je to způsobeno tím, že se podniku daří, rozrůstá se a to způsobuje nutnost rozšířit i zaměstnaneckou sféru. Vedení podniku si uvědomuje postavení firmy na trhu a jeho finanční situaci, proto zvyšuje i ohodnocení zaměstnanců, což je další důvod zvyšování osobních nákladů.

Mzdové náklady souvisí s položkou Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění. Každý zaměstnavatel musí ze zákona za každého zaměstnance odvádět procentuálně pevně stanovenou částku, kterou přispívá státu na zdravotní, důchodové a nemocenské zabezpečení.

Úpravy hodnot v provozní oblasti

Do úpravy hodnot v provozní činnosti řadíme odpisy za hmotný i nehmotný majetek, který společnost vlastní. Mezi hmotný majetek patří stroje a zařízení nutná pro výrobní činnost a do nehmotného například software. Odpisy jsou ve firmě počítány podle typu majetku rovnoměrným i zrychleným způsobem.

Rok 2018 zaznamenal prudký pokles v tomto bodě. Bylo to způsobeno tím, že jeden z odběratelů zkrachoval a pohledávku, která za ním zůstala, nebylo již možné získat. Stát za určitých podmínek umožňuje snížení daně v určité hodnotě plynoucí z této nesplacené pohledávky.

Ostatní provozní náklady

Manka, škody, poskytnuté dary, daně a poplatky a jiné náklady týkající se provozní oblasti jsou ostatními provozními náklady.

Ostatní finanční náklady

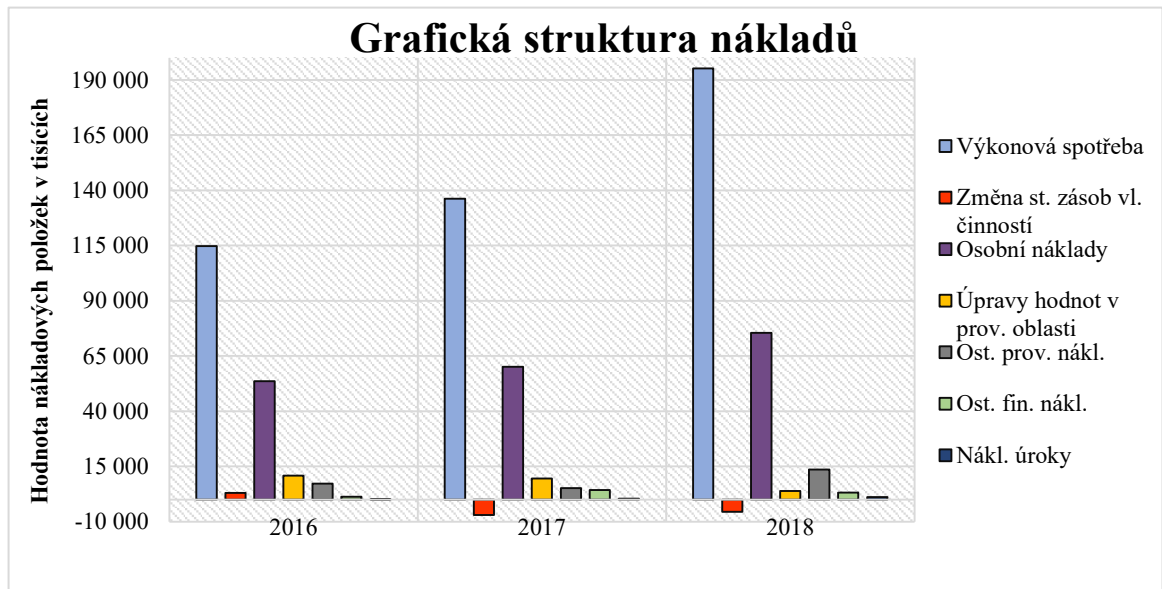
Ostatní finanční náklady zaujímají pouze menšinovou část na celkových nákladech. Jejich největším zastupitelem jsou kursové ztráty, které vznikají při platbách v cizích měnách. Kursové ztráty mohou negativně nebo pozitivně ovlivnit finanční výsledek hospodaření. Dalšími prvky ostatních finančních nákladů jsou poplatky bance za vedení účtů, převody prostředků a za další služby, které jsou u bank zpoplatněny, a tato firma je využívá.

Nákladové úroky

Posledním článkem nákladů jsou nákladové úroky, které jsou placeny úvěrové instituci za poskytnutí půjčky nebo úvěru.

7.1.1 Grafické zobrazení stavby nákladů

Z Tabulky 3 máme představu, jaké nákladové druhy se ve firmě objevují a v jaké míře. Pro lepší znázornění těchto nákladových druhů byl vytvořen graf, na kterém můžeme na první pohled vidět, které náklady podnik zatěžují nejvíce a které naopak nejméně. Vždy se jedná o zobrazení jednotlivé nákladové položky k celkovým nákladům.



Obrázek 14 Grafické zobrazení jednotlivých nákladových položek (vlastní zpracování)

7.1.2 Vertikální analýza

Teoretický základ vertikální analýzy byl zmíněn na počátku kapitoly Analýza nákladů. Vertikální analýza vyjadřuje procentuální zastoupení jednotlivých nákladů na souhrnném absolutním ukazateli, kterým jsou v tomto případě celkové náklady. Analýzu provádíme ze shora dolů v rámci sledovaných let, odkud plyne její pojmenování.

Tabulka 4 Vertikální analýza sestavená o společnosti AEV v letech 2016, 2017, 2018 (vlastní zpracování)

POLOŽKA (v tisících Kč)	2016		2017		2018	
	Kč	%	Kč	%	Kč	%
Výkonová spotřeba	114 802	60,11	136 261	65,21	195 260	68,01
Spotřeba materiálu a energie	105 190	55,08	126 208	60,40	176 546	61,49
Služby	9 612	5,03	10 053	4,81	18 714	6,52
Změna stavu zásob vl. činností	2 982	1,56	-6 909	-3,31	-5 487	-1,91
Osobní náklady	53 634	28,01	60 198	28,81	75 514	26,30
Mzdové náklady	39 118	20,50	43 937	21,03	55 337	19,27
Náklady na soc. a zdrav. pojištění	14 516	7,60	16 261	7,78	20 177	7,03
Úpravy hodnot v prov. oblasti	10 928	5,72	9 502	4,55	3 878	1,35
Ostatní provozní náklady	7208	3,77	5 191	2,49	13 584	4,73
Ostatní finanční náklady	1 289	0,67	4 351	2,08	3 247	1,13
Nákladové úroky	137	0,07	359	0,17	1 105	0,38
NÁKLADY CELKEM	190 980	100	208 953	100	287 101	100

Výkonovou složku tvoří dvě podskupiny – spotřeba materiálu, energie a služby. Obě tyto složky v průběhu let narůstají, což vidíme i ve výsledné výkonové spotřebě. Růst je způsoben rostoucími cenami od dodavatelů, ale i růstem výkonů, které firma produkuje. Rozmezí procentuálního zastoupení výkonové spotřeby se v průběhu let pohybuje od 60,11 % do 68,01 %, z čehož můžeme snadno vyvodit, že se jedná o nejvíce zastoupenou položku, která se na nákladech účastní. Spotřeba materiálu a energie se podílí na výkonové spotřebě majoritní částí. Zastoupení služeb na výkonové spotřebě je poměrně stabilní a jejich hodnoty se mění v rozsahu od 4,81 % do 6,52 % za sledované léta.

Druhým nejvýznamnějším druhem jsou osobní náklady. V letech 2016, 2017 i 2018 jejich hodnoty v Kč rostly, i když se tento růst neprojevil i ve vyšším procentuálním podílu. Je to dáno tím, že se v roce 2018 značně zvýšily výkonové náklady, a tak zaujaly větší procentuální pozici.

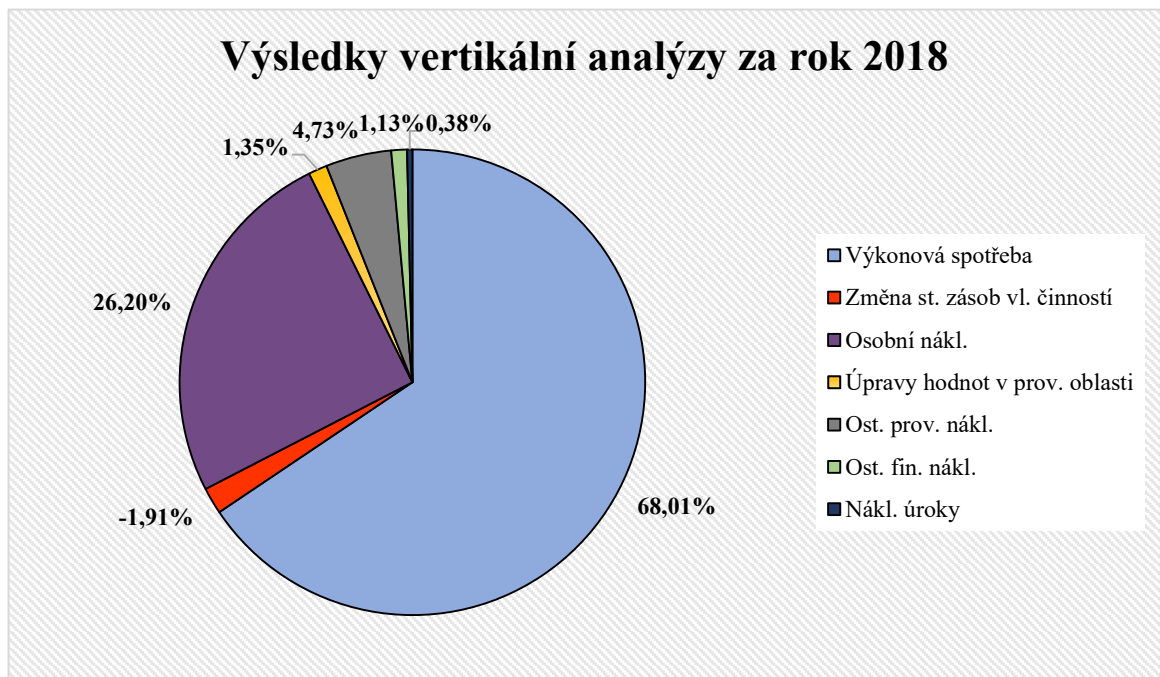
Klesajícího vývojového trendu si můžeme povšimnout u Úprav hodnot v provozní činnosti. Tato situace byla vysvětlena v předchozím textu. Důvodem radikálního snížení byl krach odběratele. S poklesem souvisejí i odpisy za hmotný i nehmotný majetek, které se v průběhu let snižují. V roce 2016 činila hodnota této položky 10 928 000 Kč a tím tvořila podíl na celkových nákladech 5,72 %. V roce 2018 dosahovala tato hodnota čísla pouze 3 878 000 Kč, které zastoupilo pouze 1,35 % na veškerých nákladech.

Za zmínění stojí i ostatní provozní náklady, i když se na nákladech nepodílí takovou měrou jako ostatní skupiny. Jejich procentuální maximum za roky 2016, 2017 a 2018 bylo v roce 2018 a to 4,73 %. Oproti roku 2017 se jednalo o téměř dvojnásobný nárůst.

S jedinými zápornými hodnotami se setkáváme u Změny stavu zásob vlastní činnosti. Je to způsobeno tím, že v některých letech byl přírůstek zásob vyšší než úbytek. Hodnoty kolísají od - 3,31 % přes -1,91 % až ke kladným 5,03 %.

Pouze nepatrný vliv mají na nákladech ostatní finanční náklady a nákladové úroky. Nákladové úroky nedosáhly ani v jednom období ani hodnoty 0,5 %. Ostatní finanční náklady mají o něco vyšší poměr na nákladech, v roce 2016 a 2018 se točily kolem 1 %, za to v roce 2017 přesáhly 2 %.

Nyní budeme pokračovat grafem, který znázorňuje stavbu nákladových druhů v roce 2018. Rok 2018 jsem zvolila záměrně kvůli nejbližšímu vztahu k letům, které ve firmě budou následovat. Jeden graf, který zobrazoval struktura nákladů, již byl vytvořen, tento graf se liší tím, že zahrnuje pouze jeden rok z vybraných let a nevyjadřuje náklady v Kč ale v procentech.



Obrázek 15 Výsledky vertikální analýzy za rok 2018 (vlastní zpracování)

Horizontální analýza

Důvodem pro vytvoření horizontální analýzy je její vypovídající schopnost o změnách v nákladech, které mezi roky vznikají. Díky tomu můžeme pozorovat nárůst či pokles jednotlivých nákladových položek. Horizontální analýza je využitelná i u jiných ekonomických ukazatelů.

V Tabulce 4 jsou zaznamenány rozdíly mezi každou nákladovou skupinou v tisících korunách a také změny v procentech.

Tabulka 5 Horizontální analýza pro roky 2016-2017 (vlastní zpracování)

POLOŽKA (v tisících Kč)	2017/2016		2018/2017	
	Rozdíl	%	Rozdíl	%
Výkonová spotřeba	21 459	18,69	58 999	43,30
Spotřeba materiálu a energie	21 018	19,98	50 338	39,88
Služby	441	4,58	8 661	86,15
Změna stavu zásob vl. činností	-9 891	-3,37	1 422	-0,21
Osobní náklady	6 564	12,24	15 316	25,42
Mzdové náklady	4 819	12,32	11 400	25,95
Náklady na soc. a zdrav. pojištění	1 745	12,02	3 916	24,08
Úpravy hodnot v prov. oblasti	-1 426	-13,05	-5 624	-59,19
Ostatní provozní náklady	-2 017	-27,98	8 393	161,68
Ostatní finanční náklady	3 062	237,55	-1 104	-25,37
Nákladové úroky	222	162,04	746	207,79
NÁKLADY CELKEM	17 973	9,41	78 148	37,40

Mezi lety 2016 a 2017 došlo ke zvýšení celkových nákladů pouze mírně, větší rozdíl je zachycen mezi roky 2017 a 2018, kdy se procentuální změna vyšplhala téměř na 40 %. Příčiny zvyšování jsou různé, ale souvisí především se zvyšováním výkonů firmy.

Dvojnásobný procentuální vzestup můžeme vidět i u výkonové spotřeby. Tento jev je úzce spojen s rostoucím vývojem celkových nákladů, jelikož výkonová spotřeba zaujímá na celkových nákladech nadpoloviční poměr. U služeb, které jsou součástí výkonové spotřeby, sledujeme radikální přírůstek. Příčinu zvýšení nalezneme v nárůstu spotřeby materiálu, se kterou se pojí náklady na služby, z velké části přepravné. I když se jedná o zvýšení z 4,58 %

na 86,15 %, a na první pohled se zdá tento nárůst fatální, musíme první myslet na to, jakým poměrem se na nákladech služby podílí. Z předem vypracované vertikální analýzy jsme zjistili, že pouze 5 až 6 %.

S rostoucím trendem výroby souvisí i růst počtu zaměstnanců. Dochází i ke zvyšování odměn za požadované výkony. S těmito dvěma faktory se téměř přímo úměrně vyvíjí i náklady nutné k zabezpečení sociálního a zdravotního pojištění. Změna v osobních nákladech za roky 2016 a 2017 byla 12,24 % a srovnání roku 2018 s rokem 2017 ukázalo hodnotu 25,42 %.

Jediným nákladem, který se v průběhu let jen snižoval, byl náklad na úpravu hodnot v provozní oblasti. Rozdíl mezi rokem 2016 a 2017 byl 1 426 tisíc Kč a mezi 2017 a 2018 dokonce 5 624 tisíc Kč, tyto změny procentuálně činí 13,05 % a 59,18 %.

Ostatní provozní náklady nejprve zaznamenaly snížení mezi roky 2016 a 2017, následoval však strmý vzestup na 161,68 %, který byl zapříčiněn krachem jednoho z odběratelů a s tím souvisejícím odpisem pohledávky. Jak již tomu bylo u nákladů na služby, tyto náklady se nepodílí na celkových tak významnou měrou.

Z analýzy je patrné, že ostatní finanční náklady se z roku 2016 na rok 2017 podstatně zvýšily, tento stav se ale podařilo značně snížit.

Poslední nákladovou položkou jsou nákladové úroky, jejichž změny jsou zastoupeny 162 % a přibližně 208 %. Jde však ve srovnání s dalšími náklady o nevýznamné položky, kterými se podnik téměř nezabývá.

7.2 Analýza nákladů dle závislosti na objemu výkonů

Základním předpokladem pro analýzu nákladů podle závislosti na objemu výkonů je rozdělení nákladů na náklady fixní a variabilní. Fixní náklady jsou takové náklady, které se s rostoucím objemem nemění, zůstávají konstantní. I kdyby se objem výkonů za sledované období rovnal nule, tyto náklady jsou vynaloženy vždy. Náklady, které se s objemem výroby mění, nazýváme naopak náklady variabilními. Ve sledované firmě existují položky, ve kterých jsou zahrnuty obě složky, v těchto případech dělíme náklady podle příslušných poměrů.

Pro zahrnutí analýzy nákladů podle objemu výroby jsem se rozhodla z důvodu absence tohoto členění ve vybraném podniku. Výsledky z této analýzy přispívají k lepší přehlednosti nákladů v podniku a umožňují správná budoucí rozhodnutí týkající se nákladů. Z těchto důvodů usuzuji, že by se mělo jednat o značný přínos pro analyzovanou společnost. Rozčlenění

nákladů na fixní a variabilní můžeme také využít pro sestavení bodu zvratu nebo při nákladových funkcích.

Analýza nákladů byla provedena z interních dokumentů z let 2016, 2017 a 2018 pod dohledem kvalifikovaného pracovníka společnosti.

7.2.1 Fixní náklady

Pro účel vyhodnocení fixních nákladů je vytvořena následující tabulka, která zachycuje sedm hlavních položek fixních nákladů. V jednotlivých položkách jsou obsaženy další nákladové účty, které pod dané položky spadají. Příklady obsahů těchto nákladových účtů jsou vysvětleny pod tabulkou.

Tabulka 6 Představení fixních nákladů vybrané společnosti v peněžním a procentuálním vyjádření za sledované roky (vlastní zpracování)

FIXNÍ NÁKLADY (v tisících)	2016		2017		2018	
	Kč	%	Kč	%	Kč	%
Spotřeba materiálu a energie	1 649	3,17	3 054	6,04	3 576	5,74
Služby	7 030	13,52	7 451	14,74	15 109	24,25
Osobní náklady	25 465	48,94	25 131	49,71	27 464	44,07
Daně a poplatky	142	0,27	146	0,29	143	0,22
Jiné provozní náklady	5 956	11,45	4 363	8,63	10 413	16,71
Odpisy a rezervy	11 239	21,60	9 521	18,83	3 897	6,26
Finanční náklady	547	1,05	889	1,76	1 715	2,75
CELKEM	52 028	100	50 555	100	62 317	100

První zachycenou nákladovou položkou je spotřeba materiálu a energie ve fixní části. Pod tuto sekci patří náklady za elektřinu, vodu a plyn užívané v administrativní sféře podniku, nákupy drobného zboží pro kanceláře, reklamní předměty nebo také vybavení kuchyně. Z hlediska procentuálního zastoupení si můžeme všimnout, že tato část fixních nákladů se na celkových fixních nákladech nepodílí až takovou měrou. Ve všech sledovaných letech se jedná méně zastoupenou část fixních nákladů. Velký rozdíl nastane u tohoto účtu

v sekci variabilních nákladů, jelikož se jedná o výrobní podnik, bude tento účet velmi významný na poměru k celkovým variabilním nákladům.

Náklady za služby jsou především spojeny s náklady na opravy a udržení majetku, náklady na propagaci, vyúčtování telefonických hovorů, náklady za auditora, úklidové práce nebo náklady za školení. V analyzovaných letech náklady na služby postupně rostly, velký nárůst přišel v roce 2018, kdy se náklady zvýšily oproti předcházejícímu roku o téměř 10%. Důvodem nárůstu byla změna na účtu 511 – Opravy a udržování: budovy.

Nyní se dostáváme k nejdůležitější položce fixních nákladů, a to jsou náklady osobní. Do nákladů osobních jsme zahrnuli náklady na mzdy pracovníků v administrativní části podniku, časové mzdy ostatních zaměstnanců a mzdy společníků. S těmito položkami souvisí i zákonné sociální a zdravotní pojištění hrazené za tyto zaměstnance. V letech 2016 a 2017 byly osobní náklady téměř 50 % ze všech fixních nákladů, v roce 2018 došlo ke snížení a osobní náklady se přiblížily 45 %.

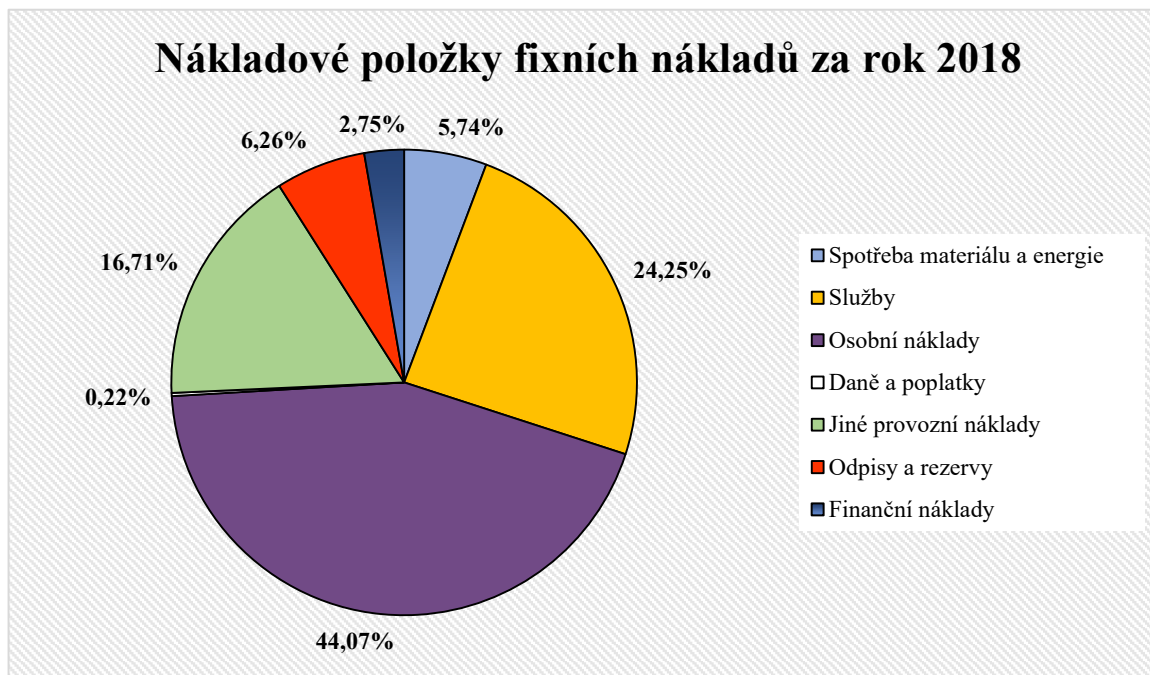
Daně a poplatky se nacházejí na účtu 53X a ve sledované firmě je v nich obsažena daň z nemovitosti, daň silniční a solární a také správní poplatky. Vliv na celkové fixní náklady mají téměř nepatrný, jelikož ani v jednom roce nedosáhly ani 0,5 %.

Náhrady škod, pojistné, pokuty a penále, členské příspěvky a obdobné náklady řadíme do jiných provozních nákladů. V roce 2016 zaujímaly jiné provozní náklady na celkových fixních nákladech 11,45 %, následoval pokles na hodnotu 8,63 %, v roce 2018 došlo opět k nárůstu až na výsledných 16,71 %. Tento nárůst byl způsoben vznikem nového účtu s názvem Odpis pohledávky přesahující částku šest milionů korun.

Předposlední, ale druhou nejdůležitější skupinou pro roky 2016 a 2017, jsou odpisy a rezervy. Odpisy a rezervy jsou typickým příkladem čistě fixních nákladů a jsou do nich zahrnuty v plném rozsahu. V roce 2016 činily náklady na odpisy a rezervy 11 239 000, což činí téměř 22 %. Rok 2017 zaznamenal menší pokles ve zmiňované skupině, za to rok 2018 se vyznačil značným nákladovým poklesem až na 6,26 %.

Posledním článkem, který tvoří fixní náklady, jsou náklady finanční. Finanční náklady obsahují převážně různé typy úroků – z půjček, za auto. Podíl těchto nákladů na finančních nákladech v průběhu let rostl. Z původních 1,05 % došlo k navýšení na 2,75 %. Stále se však jedná o téměř zanedbatelné údaje ve srovnání například s náklady osobními.

Strukturu nákladových položek v rámci fixních nákladů pro rok 2018 zobrazuje následující graf. Zachycené hodnoty jsou vyjádřeny v procentech.



Obrázek 16 Nákladové položky fixních nákladů za rok 2018 (vlastní zpracování)

7.2.2 Variabilní náklady

V předchozí podkapitole byly rozebrány a analyzovány konstantní náklady, nyní budeme postupovat stejným způsobem pro vyhodnocení situace u nákladů variabilních. Struktura variabilních nákladů, jejich hodnoty a poměry na celkových variabilních nákladech zachycuje Tabulka 7.

Tabulka 7 Přehled jednotlivých variabilních položek tvořící celkové variabilní nákladech za roky 2016 až 2018 (vlastní zpracování)

VARIABILNÍ NÁKLADY (v tisících)	2016		2017		2018	
	Kč	%	Kč	%	Kč	%
Spotřeba materiálu a energie	103 541	75,51	123 154	77,75	172 972	76,95
Služby	2 582	1,86	2 602	1,62	3 604	1,60
Osobní náklady	28 170	20,27	35 068	22,14	48 050	21,38
Jiné provozní náklady	798	0,57	663	0,42	3 008	1,34
Finanční náklady	879	0,63	3 820	2,43	2 636	1,17
Změna stavu zásob vl. činností a aktivace	2 982	2,15	-6 909	-4,36	-5 486	-2,44
CELKEM	138 952	100	158 398	100	224 784	100

Jak již bylo zmíněno v předchozím textu, vyhodnocujeme situace pro výrobní podnik, proto je logické, že nejvíce zastoupenou položkou je spotřeba materiálu a energie. Pod tuto kategorii spadá materiál obsažený ve výrobcích, ale i obalový materiál a pomocný materiál, energie spotřebované ve výrobní oblasti, ať už se jedná o elektřinu, vodu či plyn. V letech 2016, 2017 a 2018 můžeme sledovat postupný nárůst hodnot těchto nákladů v peněžním vyjádření, v poměru k celkovým variabilním nákladům k přílišnému zvyšování nedochází a tyto náklady stále kolísají okolo 76 %.

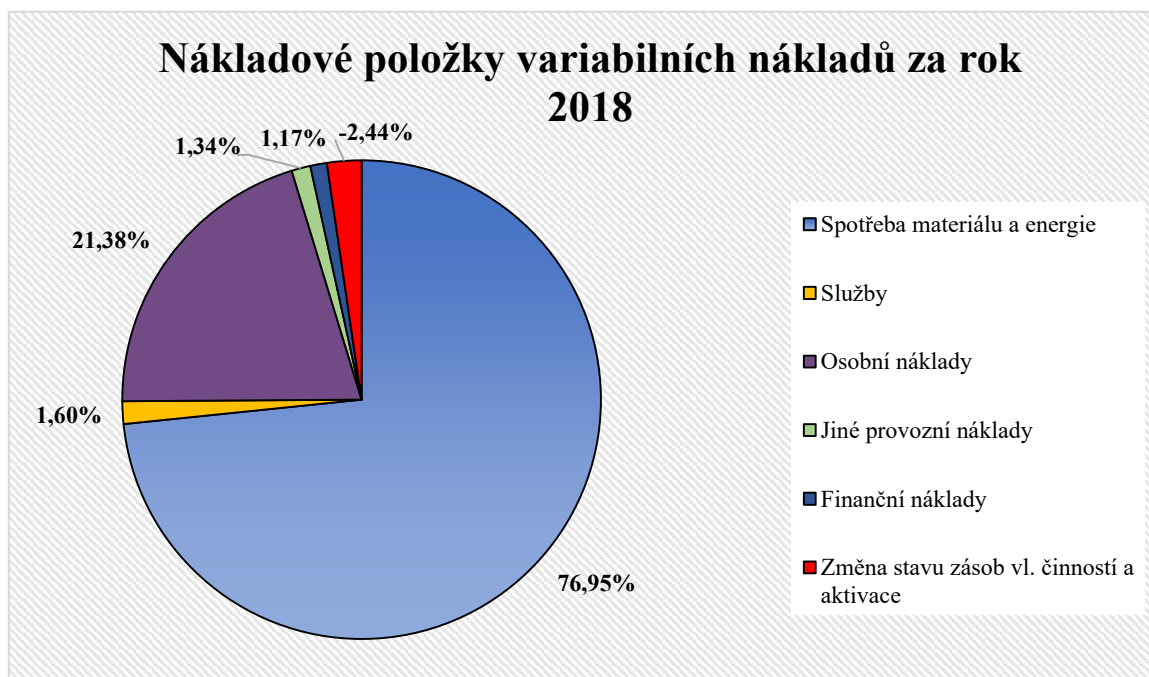
Služby souvisí s výrobním charakterem podniku, vyprodukované výkony musíme dále prodat, proto sem řadíme náklady na přepravné a poštovné. Dále sem patří i náklady na opravu strojů, které se postupnou činností výroby znehodnocují. Služby ve fixních nákladech vykazovaly podstatně vyšší hodnoty, náklady za služby u variabilních nákladů byly v roce 2016 nejnižší, pouze 2 582 000 Kč, přesto vykazují nejvyšší procentuální podíl ve sledovaných letech.

Do osobních nákladů ve variabilní části patří odměny za vykonanou práci výrobních pracovníků, jejichž hodnota se odvíjí od množství vykonané práce. S jejich mzdami souvisí i odvody na sociální a zdravotní pojištění, proto jsou zde také zařazeny. Osobní náklady jsou zastoupeny na celkových nákladech ve všech letech více než 20 % poměrem, tím pádem jsou po spotřebě materiálu druhou nejvýznamnější položkou utvářející variabilní náklady.

Jiné provozní náklady obsahují pouze jedinou položku a to náklady na prodaný materiál. V roce 2016 byla jejich hodnota 879 000 Kč, o rok později došlo ke snížení a následoval nárůst na 3 008 000 Kč. I když se může zdát, že jde o poměrně vysoká čísla, pro takto rozsáhlý podnik jsou téměř zanedbatelné.

Kurzové rozdíly jsou jediným prvkem, který se podílí na finančních nákladech. Z původních 0,63 % vystoupaly v roce 2017 na 2,43 % a poté opět klesly na 1,17 % . Tento vývoj můžeme sledovat ve vypracované tabulce i s peněžními údaji o těchto nákladech.

Poslední skupinou celkových variabilních nákladů je tak zvaná Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace. Pod tímto účtem není tak snadné si představit co pod něj spadá, jako tomu je například u Spotřeby materiálu. Do Změny stavu zásob vlastní činnosti patří nedokončené výrobky, polotovary a nedokončená výroba. V letech 2017 a 2018 je tento účet v záporných hodnotách, to znamená, že tyto náklady snižují celkové variabilní náklady.



Obrázek 17 Nákladové položky u variabilních nákladů (vlastní zpracování)

7.2.3 Celkové náklady

V předcházejících dvou podkapitolách byly rozebrány složky variabilních a fixních nákladů v penězích i v procentech. Nyní jsme schopni sestavit přehled (Tabulka 8) celkových fixních a variabilních nákladů, které utvářejí náklady celkové.

Tabulka 8 Zobrazení podílů celkových fixních a celkových variabilních nákladů na nákladech celkových (vlastní zpracování)

CELKOVÉ NÁKLADY	2016		2017		2018	
	Kč	%	Kč	%	Kč	%
Fixní náklady	52 028	27,24	50 555	24,19	62 317	21,71
Variabilní náklady	138 952	72,76	158 398	75,81	224 784	78,29
Celkové náklady	190 980	100	208 953	100	287 101	100

Z Tabulky 8 můžeme snadno vyčíst, že variabilní náklady tvoří většinu celkových nákladů. Z hlediska provozní páky se jedná o výhodnou pozici, protože vyšší podíl variabilních nákladů na celkových snižuje míru podnikatelského rizika. Na druhou stranu podniky s vyšším podílem fixních nákladů generují snadněji zisk. Postupem let se celkové i variabilní náklady peněžně i procentně zvyšovaly. Změnu můžeme vidět u fixních nákladů, kdy se v roce 2017 fixní náklady snížily, a poté znovu zvýšily. Průběh nákladů vyjádřený v procentech je o něco odlišný. V roce 2016 tvořily fixní náklady 27,24 % nákladů celkových, v roce 2017 24,19 % a nenásledovalo opětovné zvýšení jako ve vyjádření nákladů v penězích, naopak se znovu snížily na výsledných 21,71 %.

8 ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

V této závěrečné práci jsme zvolily dvě základní metody k řízení nákladů – nákladovou funkci a analýzu bodu zvratu.

8.1 Nákladová funkce ve vybraném podniku

Podniky využívají nákladových funkcí pro vyjádření závislosti nákladů na objemu produkce za určité časové období. Nákladové funkce se využívají pro operativní a strategická rozhodnutí ohledně množství produkce nebo k tvorbě plánů a rozpočtů nákladů.

V předchozí kapitole jsme rozdělili náklady podle závislosti na změnách objemu výroby na fixní a variabilní pomocí klasifikační analýzy. Tím jsme získali jednotlivé parametry pro nákladové funkce. Pro naše potřeby využijeme vzorec globální nákladové funkce (Rovnice 7). Jedinou dosud neznámou je haléřový ukazatel, který je značený písmenem h . Tento údaj stanoví, kolik variabilních nákladů je vynaloženo na 1 Kč tržeb a dá se snadno vypočítat vydělením celkových variabilních nákladů tržbami. Všechny potřebné údaje nalezneme v Tabulce 9.

Tabulka 9 Potřebné údaje pro sestavení nákladových funkcí pro roky 2016, 2017 a 2018 (vlastní zpracování)

POLOŽKA (v tisících Kč)	2016	2017	2018
Fixní náklady	52 028	50 555	62 317
Variabilní náklady	138 952	158 398	224 784
Celkové náklady	190 980	208 953	287 101
Tržby	176 396	211 402	316 344
Haléřový ukazatel (VN/T)	0,79	0,75	0,71

Postupným dosazením údajů dostaneme globální nákladové funkce pro všechny tři sledované roky:

$$N_{(2016)} = 52\,028 + 0,79 * Q \quad (14)$$

$$N_{(2017)} = 50\,555 + 0,76 * Q \quad (15)$$

$$N_{(2018)} = 62\,317 + 0,71 * Q. \quad (16)$$

8.2 Analýza bodu zvratu

Další možností, jak zúročit znalosti z rozdělení nákladů na fixní a variabilní, je sestavení bodu zvratu. Bod zvratu představuje objem výkonů, při kterém podnik negeneruje ani ztrátu ani zisk, celkové náklady se rovnají celkovým tržbám. Pro firmu je přínosné znát množství produkce, od které se podnik stává ztrátovým nebo naopak ziskovým. Nemusí jít pouze o podnik, ale i například o investici, projekt a další, u kterých potřebujeme zjistit, kdy dojde k pokrytí nákladů, popřípadě ke tvorbě zisku. Tento vzorec totiž můžeme rozšířit o požadovaný zisk, a tak zjistit, jaké hodnoty výkonů musíme plnit, abychom ho dosáhli.

Obecný vzorec pro analýzu bodu zvratu nebude v případě této firmy vhodné využít, protože společnost vyrábí různé druhy výrobků, tím pádem není možné stanovit jednotkové variabilní náklady. Místo příspěvku na úhradu fixních nákladů zvolíme vzorec s haléřovým ukazatelem, který jsme využili i pro stanovení nákladových funkcí.

Výpočet bodu zvratu pro rok 2016:

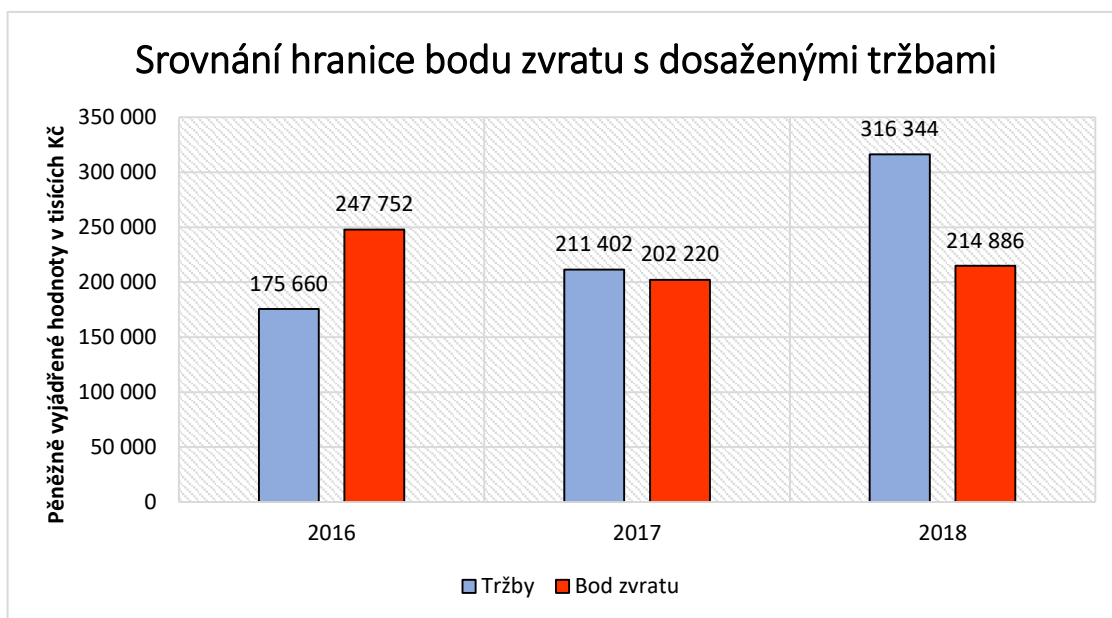
$$Q_{BZ} = \frac{FN}{1 - h} = \frac{52\,028\,000}{1 - 0,79} = 247\,752\,381 \text{ Kč.} \quad (17)$$

Veškeré potřebné údaje shrnuje Tabulka 10 na další straně textu. V jejím posledním řádku je stanoven bod zvratu pro všechny tři analyzované roky.

Tabulka 10 Stanovení bodu zvratu pro vybrané roky (vlastní zpracování)

POLOŽKA (v tisících Kč)	2016	2017	2018
Fixní náklady	52 028	50 555	62 317
Variabilní náklady	138 952	158 398	224 784
Tržby	175 660	211 402	316 344
Haléřový ukazatel (VN/T)	0,79	0,75	0,71
BOD ZVRATU	247 752	202 220	214 886

Vytvoření Tabulky 10 nám umožňuje sledování vývoje bodu zvratu pro jednotlivé roky. V roce 2016 by společnost vytvářela zisk od hranice 247 752 000 Kč, k této hodnotě se však vůbec nepřiblížila, a proto byl rok 2016 pro firmu ztrátový. Ztrátovost podniku souvisela se škodou z roku 2013, která byla v textu několikrát zmiňovaná. Podle finančního pohledu vykazoval podnik mírný zisk – to je způsobeno odloženou daňovou pohledávkou. V roce 2017 překročila hodnota tržeb stanovený bod zvratu, a tak se firma dostala do zisku, i když nebyl příliš vysoký. Pro rok 2018 byl stanoven bod zvratu při hodnotě 214 886, která byla překročena o 101 458 000 Kč.



Obrázek 18 Srovnání hranice bodu zvratu a tržeb (vlastní zpracování)

K Tabulce 10 byl doplněn i graf sledující vývoj tržeb, hodnotu bodu zvratu a jejich rozdíly. Číselné údaje z Tabulky 10 byly převedeny do grafické podoby a pomocí velikostí sloupců můžeme snadno sledovat rozdíly mezi skutečnou hodnotou tržeb a vyčíslenou hodnotou

bodů zvrátu pro jednotlivá období. Rok 2016 z hlediska analýzy bodů zvrátu není pro vybranou firmu vůbec optimistický. Hladina získaných tržeb je velmi vzdálená bodu zvrátu, které by firma měla docílit, aby podnik nevyhazoval ztrátu ani zisk. Pro rok 2017 jsou obě hodnoty téměř na stejné úrovni a graficky neshledáme téměř žádný rozdíl, to vypovídá o velmi malém rozdílu mezi těmito údaji. V posledním sledovaném roce došlo k výraznému přesahu hodnot tržeb nad hranici bodu zvrátu, což je pro firmu velmi pozitivní změna. Získaný zisk může společnost využít k rozšíření výroby nebo k dalším investicím.

ZÁVĚREČNÁ DOPORUČENÍ

Závěrečná doporučení, která budou nyní navržena, vyplývají z poznatků o nákladech, k nimž jsme v průběhu práce dospěli a také z mých vlastních zkušeností s vybranou firmou, jelikož jsem zde působila na brigádní pozici tři roky v prázdninových měsících.

Návrhy vyplývající z druhové analýzy

Z majetkové struktury vyplývá, že zásoby tvoří její podstatnou část. U podniků, které se zaměřují na výrobní činnost, jde zcela o předpokládaný jev. Přesto by měl podnik věnovat zásobám významnou pozornost, aby nedocházelo ke zbytečně vysokým nákladům na skladování.

Z finančního pohledu na podnik je patrné, že podnik využívá ke krytí majetku převážně své vlastní zdroje. Tato informace je důležitá převážně pro věřitele, kteří se zajímají o své investice. S vyšším podílem krytí majetku z vlastních zdrojů klesá riziko, to znamená, že námi vybraný podnik pracuje spíše s konzervativním druhem financování. Na druhé straně s vyšším podílem cizích zdrojů sice roste riziko, ale také ziskovost vloženého kapitálu. Cizí kapitál bývá často levnější formou, proto by bylo vhodné zvážit jejich optimální poměr.

Návrhy související s analýzou nákladů dle závislosti na objemu produkce

Hlavní návrh souvisí s celým tématem této bakalářské práce, a to je sledování nákladů z více úhlů pomocí více metod. Náklady podniku jsou velmi významnou položkou, která ovlivňuje hospodářský výsledek a úspěšnost firmy, proto by jí měl být věnován dostatečný čas. Firma by se měla zaměřit na sledování nákladů také z manažerského hlediska, jelikož pouze finanční pohled nám nezajistí efektivní hospodaření s náklady a nová perspektiva může přispět k lepšímu a snadnějšímu řízení nákladů. Zapojení manažerských metod nám také umožní predikovat budoucí náklady a sledovat odchylky od skutečnosti.

Mým dalším návrhem je častější přenormování výrobních činností. Ve výrobě probíhají aktivity, z nichž některé jsou časově velmi náročné, u některých na vykonání práce potřebujeme mnohem méně času. I přes tuto skutečnost je normované množství výrobků velmi podobné. Pracovník každé ráno zjistí, k jaké aktivitě byl přidělen. Časově náročné práce, u kterých ví, že jeho výkon nebude stačit, vedou k demotivaci zaměstnance. Ten se již od rána smíří se základní mzdovou sazbou a nebude podávat své nejlepší výkony, což způsobí nižší počet vyrobených produktů. Naopak zde existují pozice, u kterých by se dalo tempo několikanásobně zvýšit. Nízký požadavek na množství výrobků, stejně jako příliš vysoký působí

negativně na výrobní pracovníky. Sladění výrobních aktivit s náročností dané práce bude mít za následek větší motivaci zaměstnanců, a to povede k vyšší produkci, se kterou dále souvisí zvýšení tržeb z prodeje těchto výrobků.

Můj další návrh má stejné účinky jako návrh první – zvýšení motivace, tím pádem zvýšení množství produkce, které povede ke zvýšení tržeb z prodeje. Ve vybraném podniku pracuje spousta lidí i několik let a v průběhu těchto let se střídají maximálně na třech pozicích. To znamená vykonávání téměř stejné práce stále dokola většinou stále se stejnými spolupracovníky. Ve výrobní hale je však spousta aktivit, na kterých by se mohli lidé postupně střídat. Došlo by k zamezení nerovnosti výrobních činností, které jsem uváděla v druhém doporučení. Každý pracovník by strávil na „lepších“ nebo „horších“ pozicích stejné množství času. Výrobní aktivity v daném podniku jsou velmi podobné, proto by nemusely být vynaloženy vysoké náklady na zaškolování. Přesto i takto malá změna by pozitivně působila na psychiku zaměstnanců a vedla by k zlepšení jejich motivace.

Další přínos pro společnost AEV, spol. s r.o. se týká osobních nákladů, které jsou druhým nejvýznamnějším prvkem variabilních nákladů. Změna v osobních nákladech spočívá ve změně pracovních smluv s brigádníky. Brigádník podepisuje ve firmě Dohodu o provedení pracovní činnosti, u které je zaměstnanec i zaměstnavatel při překročení hranice výdělku 3000 Kč povinen odvádět státu sociální a zdravotní pojištění. Tím dochází ke zvýšení nákladů na sociální zabezpečení a zároveň je snižována mzda u takto zaměstnaných lidí, kterými jsou ve většině případů studenti, za které je plátce pojistného stát. Řešením by byla změna pracovní smlouvy na Dohodu o provedení práce, u které do hranice výdělku 10 000 Kč nemusí náklady na sociální zabezpečení vynaložit. Další podmínkou je nepřekročení množství hodin práce, které je limitované na 300h za rok. Proto by si měl podnik zjišťovat při nástupu do zaměstnání plán brigádníků, zdali chtějí nastoupit pouze na letní měsíce nebo pokračovat v práci i přes rok. Většina brigádníků je najímána pouze na léto a při přepočtu 300h po 7,5h na den by byl maximální počet dnů práce stanoven na 40 dní, což téměř nikdo z brigádníků nepřesáhne. Pokud by k překročení došlo, musela by být změněna pracovní smlouva.

Poslední doporučení navazuje na doporučení předchozí, opět se týká mezd brigádníků. Brigádníci jsou za své výkony hodnoceni lépe nebo stejně jako zaměstnanci pracující v podniku i několik let. Tento jev vede k nespokojenosti stálých zaměstnanců. Jedním řešením je zvýšení mezd stálých pracovníků, což by však vedlo ke zvýšení celkových osobních nákladů. Ekonomicky výhodnější by bylo snížení osobních nákladů změnou uváděnou v předchozím

odstavci, a to změnou pracovní smlouvy pro brigádníky. Tím by firma nemusela vynakládat takové prostředky na mzdy brigádníků, a i přesto by byli brigádníci stále uspokojivě ohodnoceni, protože by neodváděli svoji část na sociální zabezpečení. Tím pádem by sice všichni pracovníci měli stejné finanční ohodnocení, ale byl by jim vysvětlen rozdíl v povinných odvodech.

ZÁVĚR

Hlavním cílem bakalářské práce bylo sledování, analyzování, řízení a následné vyhodnocení nákladové situace ve vybraném podniku. Postupným splněním předem vytyčených kroků jsme úspěšně k tomuto výsledku dospěli. V návaznosti na tuto skutečnost byla vytvořena doporučení, která by měla být pro sledovanou firmu přínosem vedoucím ke zlepšení řízení nákladů. Jeden z největších problémů v podniku je absence manažerského účetnictví, jelikož firma sleduje náklady převážně z finančního hlediska, což nemusí být vždy dostačující.

Ke zpracování teoretické části bylo využito domácích i zahraničních zdrojů. Analýza nákladů a jejich řízení je velmi důležitým prvkem fungování podniků, proto se tomuto tématu věnuje nepřehledné množství autorů, z nichž nebylo problém vybrat kvalitní zdroje. Byly zde rozebrány různé pohledy na náklady, jejich rozdělení i modelování nákladových funkcí i bodu zvratu. Všechny získané poznatky bylo využito při tvorbě praktické části.

V úvodu druhé části bakalářské práce je představena společnost AEV, spol. s r.o., která se zabývá výrobou automobilových a leteckých součástí a je významným dodavatelem pro domácí i světové značky jako BMW nebo Volkswagen. K představení společnosti patří také informace o jeho finanční a majetkové struktuře, abychom si udělali představu, jak si podnik stojí na trhu, s jakým majetkem disponuje a jak je schopný ho využít. Sledovanými roky v dané společnosti jsou roky 2016, 2017 a 2018 a získané informace pochází z výkazů zisku a ztrát, z interních dokumentů a ze zkušeností vedoucího pracovníka ekonomického sektoru. Majetek podniku je tvořen několika položkami, z nichž největší podíl na majetku má dlouhodobý majetek hmotný a zásoby. Jelikož se jedná o výrobní podnik, je tento jev zcela logický. Do hmotného majetku dlouhodobého jsou zahrnuty výrobní haly, další budovy, stroje a zařízení nutné k výrobě. Zásoby jsou tvořeny převážně materiálem, bez kterého by nebylo možné produkovat požadované výrobky. Z finanční stránky byl pro AEV, spol. s r.o. nejoptimističtější rok 2018, kdy tržby výrazně překročily náklady, a podnik vykazoval vysoký kladný hospodářský výsledek. Došlo k tomu díky nově sjednaným zakázkám, které výrazně zvýšily objem produkce a tím i tržby.

Po představení a vyhodnocení základních údajů o vybraném podniku byla pozornost obrácena k nákladům, které jsou ústředním prvkem této bakalářské práce. Pro všestranné zhodnocení nákladů vyskytujících se v podniku bylo využito jak druhového rozdělení, doplněného o vertikální a horizontální analýzu, tak rozdělení nákladů dle objemu výroby. Veškerá

data byla zpracována do tabulek, v určitých případech bylo využito také grafů pro zhodnocení nákladů. Podle druhového rozdělení bylo zjištěno, že největší podíl na celkových nákladech podle druhu má výkonová spotřeba zahrnující materiál, služby a energie. Tento jev byl potvrzen i po sestavení vertikální analýzy, která se zabývá procentuálním zastoupením jednotlivých nákladů na absolutním ukazateli, kterými byly v tomto případě celkové náklady. Horizontální analýza umožňuje sledovat vývoj nákladů v čase. U některých nákladových položek došlo k rapidním růstům např. o 237 %, které se na první pohled mohou jevit jako nárůsty, které by mohly ohrozit existenci firmy. Z tohoto důvodu je nutné sestavovat obě zmiňované analýzy současně, abychom viděli, v jakém množství se daná nákladová položka podílí na nákladech celkových.

Rozdělení nákladů na fixní a variabilní část není v podniku prováděno, i když určitou představu o těchto položkách podnik má. Jedná se však pouze o odhady, které nejsou zpracované pomocí metod sloužících k jejich vyhodnocení. Ve vybraném podniku se vyskytují převážně položky, které musely být nejprve rozděleny na fixní a variabilní část, jelikož zcela nevykazovaly charakteristické znaky pouze jedné skupiny. Po pečlivém rozdělení za pomoci ekonomického pracovníka společnosti AEV, spol. s r.o. jsme dospěli k výsledku, že fixní náklady se na celkových nákladech podílí okolo jedné třetiny, zbytek zaujímají variabilní náklady. Nejvíce zastoupenou složkou u fixních nákladů jsou náklady osobní, které tvoří časové mzdy administrativních pracovníků. U variabilních nákladů jsou osobní náklady na druhé pozici, jelikož jsou značně převýšeny náklady na spotřebu materiálu a energie. Rozdělení bylo dále využito pro sestavení nákladových funkcí pro sledované roky a také pro bod zvratu, jehož hodnoty je dobré znát pro určení, od jakého objemu produkce je podnik ziskový.

V závěru byly shrnuty dosažené výsledky a navržena doporučení, která by měla posloužit ke správnému řízení nákladů.

Největším přínosem pro vybranou společnost je dle mého názoru právě rozdělení a analyzování nákladů z hlediska objemu výroby a navržená doporučení. Díky psaní bakalářské práce jsem si rozšířila teoretické poznatky týkající se nákladů a uvědomila si důležitost jejich pochopení a správného řízení pro každý podnik.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- [1] ATRILL, Peter a Eddie MCLANEY. *Management accounting for decision makers*. 8th ed. Harlow: Pearson Education Limited, 2015, 584 s. ISBN 978-1-292-07243-2.
- [2] ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*. 2., akt. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 2011, 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.
- [3] DRURY, Colin. *Management and cost accounting*. 9th ed. Andover. Hampshire: Cengage Learning, 2015, 827 s. ISBN 978-1-4080-9393-1.
- [4] FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJKOVÁ a Jaroslav WAGNER. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: Aspi, 2007, 432 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
- [5] FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ, Jaroslav WAGNER a Petr PETERA. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 2. akt. a přepr. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015, 402 s. ISBN 978-80-7478-743-0.
- [6] HUNČOVÁ, Magdalena. *Manažerské účetnictví: základy*. 2. vyd. Ostrava: Mirago, 2007, 125 s. ISBN 978-808-6617-343.
- [7] KOČMANOVÁ, Alena. *Ekonomické řízení podniku*. Praha: Linde Praha, 2013, 358 s. ISBN 978-80-7201-9328.
- [8] KRÁL, Bohumil a kol. *Manažerské účetnictví*. 4., rozš. a akt. vyd. Praha: Management Press, 2018, 792 s. ISBN 978-80-7261-568-1.
- [9] HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠÍŠKA. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada, 2008, 259 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
- [10] MARTINOVIČOVÁ, Dana, Miloš KONEČNÝ a Jan VAVŘINA. *Úvod do podnikové ekonomiky*. Praha: Grada, 2014, 208 s. ISBN 978-80-247-5316-4.
- [11] NOREEN, Eric W., Peter C. BREWER a Ray H. GARISSON. *Managerial accounting for managers*. 3rd ed. New York: McGraw-Hill Irwin, 2014, 596 s. ISBN 978-1-25-906073-1.
- [12] PAPULA, Ján a Emília PAPULOVÁ. *Základy manažerskej ekonomiky*. Bratislava: Kartprint, 2013, 243 s. ISBN 978-80-895-5311-2.
- [13] POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů: Jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. Praha: Grada, 2009, 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.
- [14] POPESKO, Boris a Šárka PAPADAKI. *Moderní metody řízení nákladů: Jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2. akt. a rozš. vyd. Praha: Grada, 2016, 264 s. ISBN 978-80-247-5773-5.
- [15] SYNEK, Miloslav a kol. *Manažerská ekonomika*. 5., akt. a rozš. vyd. Praha: Grada, 2011, 480 s. ISBN 978-80-247-3494-1.
- [16] SYNEK, Miloslav a Eva KISLINGEROVÁ. *Podniková ekonomika*. 6. přeprac. a dopl. vyd. Praha: C. H. Beck, 2015, 526 s. ISBN 978-80-7400-274-8.

[17] ZÁMEČNÍK, Roman, Zuzana TUČKOVÁ a Ludmila HROMKOVÁ. *Podniková ekonomika II*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2007, 194 s. ISBN 9788073186241.

[18] ZIMMERMAN, Jerold L. *Accounting for decision making and control*. 9th ed. New York: McGraw-Hill Education, 2017, 686 s. ISBN 978-1-259-25500-7.

Interní zdroje

Analyzovaná společnost, 2016. Interní dokumentace

Analyzovaná společnost, 2017. Interní dokumentace

Analyzovaná společnost, 2018. Interní dokumentace

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

CN	Celkové náklady
BZ	Bod zvratu
F	Fixní náklady
h	Haléřový ukazatel
n	Jednotkové náklady
p	Cena
q	Objem produkce v kusech
Q	Objem produkce v peněžních jednotkách
T	Tržby
VN	Celkové variabilní náklady
VH	Výsledek hospodaření
Z	Zisk

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1 Vztah jednotlivých přístupů k pojetí nákladů (Popesko, Papadaki, 2016, s. 28)	15
Obrázek 2 Celkové a jednotkové variabilní (proporcionální) náklady (Popesko, Papadaki, 2016, s. 39)	22
Obrázek 3 Průběh jednotlivých typů celkových variabilních nákladů (Zámečník, Tučková, Hromková, 2009, s. 23)	22
Obrázek 4 Celkové a jednotkové fixní náklady (Popesko, Papadaki, 2016, s. 39)	23
Obrázek 5 Průběh celkových fixních nákladů (Zámečník, Tučková, Hromková, 2009, s. 24)	23
Obrázek 6 Průběh celkových nákladů (Zámečník, Tučková, Hromková, 2009, s. 35)	28
Obrázek 7 Bodový diagram (Popesko, Papadaki, 2016, s. 94)	30
Obrázek 8 Analýza bodu zvratu (Synek a kol., 2015, s. 52)	31
Obrázek 9 Provozní páka (Popesko, Papadaki, 2016, s. 47)	35
Obrázek 10 ASYS INSIGNUM 3000 LASER – laserové popisování desek plošných spojů (interní zdroj)	40
Obrázek 11 SCREEN PRINTER DEK HORIZON 02L – sítotisk pro automatické nanášení pasty (interní zdroj)	41
Obrázek 12 SCREEN PRINTER DEK HORIZON 02L – sítotisk pro automatické nanášení pasty (interní zdroj)	41
Obrázek 13 Organizační struktura společnosti AEV, spol. s r.o. (interní zdroj)	42
Obrázek 14 Grafické zobrazení jednotlivých nákladových položek (vlastní zpracování)	52
Obrázek 15 Výsledky vertikální analýzy za rok 2018 (vlastní zpracování)	55
Obrázek 16 Nákladové položky fixních nákladů za rok 2018 (vlastní zpracování)	60
Obrázek 17 Nákladové položky u variabilních nákladů (vlastní zpracování)	62
Obrázek 18 Srovnání hranice bodu zvratu a tržeb (vlastní zpracování)	66

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1 Majetková struktura podniku v letech 2016, 2017 a 2018 (vlastní zpracování)	45
Tabulka 2 Zachycení finanční situace podniku v letech 2016, 2017, 2018 (vlastní zpracování)	46
Tabulka 3 Rozdělení nákladů podle druhů z let 2016, 2017, 2018 (vlastní zpracování)	49
Tabulka 4 Vertikální analýza sestavená o společnosti AEV v letech 2016, 2017, 2018 (vlastní zpracování)	53
Tabulka 5 Horizontální analýza pro roky 2016-2017 (vlastní zpracování)	56
Tabulka 6 Představení fixních nákladů vybrané společnosti v peněžním a procentuálním vyjádření za sledované roky (vlastní zpracování)	58
Tabulka 7 Přehled jednotlivých variabilních položek tvořící celkové variabilní nákladech za roky 2016 až 2018 (vlastní zpracování)	61
Tabulka 8 Zobrazení podílů celkových fixních a celkových variabilních nákladů na nákladech celkových (vlastní zpracování)	63
Tabulka 9 Potřebné údaje pro sestavení nákladových funkcí pro roky 2016, 2017 a 2018 (vlastní zpracování)	64
Tabulka 10 Stanovení bodu zvratu pro vybrané roky (vlastní zpracování)	66

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha P I: Výkaz zisku a ztrát za rok 2016

Příloha P II: Výkaz zisku a ztrát za rok 2017

Příloha P III: Výkaz zisku a ztrát za rok 2018

PŘÍLOHA P I: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁT ZA ROK 2016

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY



k 3 1 . 1 2 . 2 0 1 6

Od: 1.1.2016 Do: 31.12.2016

v tisících Kč

IČ 1 5 5 2 9 2 3 1

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky

AEV, spol. s r. o.


Sídlo nebo bydliště účetní jednotky
a místo podnikání, liší-li se od bydliště

Jozky Silného 2783

Kroměříž

767 01

Označ	VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY	číslo řádku	Skutečnost v účetním období	
			sledované	minulém
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	001	175 660	181 079
A.	Výkonová spotřeba	003	114 802	116 444
A.2.	Spotřeba materiálu a energie	005	105 190	109 361
A.3.	Služby	006	9 612	7 083
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	007	2 982	2 274
D.	Osobní náklady	009	53 634	56 832
D.1.	Mzdové náklady	010	39 118	41 784
D.2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	011	14 516	15 048
D.2.1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	012	13 026	13 556
D.2.2.	Ostatní náklady	013	1 490	1 492
E.	Úprava hodnot v provozní oblasti	014	10 928	9 912
E.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	015	10 287	10 426
E.1.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvale	016	10 287	10 426
E.2.	Úpravy hodnot zásob	018	642	-338
E.3.	Úpravy hodnot pohledávek	019	-1	-176
III.	Ostatní provozní výnosy	020	736	1 138
III.2.	Tržby z prodaného materiálu	022	682	300
III.3.	Jiné provozní výnosy	023	54	838
F.	Ostatní provozní náklady	024	7 208	-191
F.2.	Zůstatková cena prodaného materiálu	026	798	443
F.3.	Daň a poplatky v provozní oblasti	027	142	143
F.4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	028	312	-14 087
F.5.	Jiné provozní náklady	029	5 956	13 310
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)	030	-13 158	-3 054
M.	Výnosové úroky a podobné výnosy	039	219	183
M.1.	Výnosové úroky a podobné výnosy - ovládaná nebo ovládající osoba	040	219	183
J.	Nákladové úroky a podobné náklady	043	137	21
J.1.	Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládající osoba	044	137	21
VII.	Ostatní finanční výnosy	046	469	2 209
K.	Ostatní finanční náklady	047	1 289	2 666
**	Finanční výsledek hospodaření (+/-)	048	-738	-295
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	049	-13 896	-3 349
L.	Daň z příjmů	050	-14 322	-4 367
L.2.	Daň z příjmu odložená (+/-)	052	-14 322	-4 367
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	053	426	1 018
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	055	426	1 018
*	Čistý obrát za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII.	056	177 084	184 609

Označ.	VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY	číslo řádku	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném	minulem
Sestaveno dne: 29.3.2017		Podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou nebo statutárním orgánem účetní jednotky; poznámka		
Právní forma účetní jednotky: společnost s ručením omezeným				
Předmět podnikání: výroba elektrických a elektronických přístrojů				
Pozn.				

OVĚŘENO A SOUHLASÍ



Handwritten signature

ŘÍLOHA P II: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁT ZA ROK 2017

Minimální závazný výčet informací
podle vyhlášky č. 500/2002 Sb

Výkaz zisku a ztráty
AEV - v plném rozsahu

ke dni **31.12.2017**
(v celých tisících Kč)

IČ
15529231

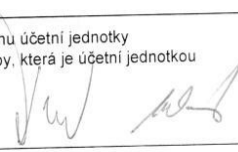
Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky
AEV spol. s r.o.

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky
a místo podnikání liší-li se od bydliště
J. Silného 2783
767 01 Kroměříž

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	01	206 919	175 660
A.	Výkonová spotřeba	03	136 261	114 802
A.2.	Spotřeba materiálu a energie	05	126 208	105 190
A.3.	Služby	06	10 053	9 612
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	07	6 909	-2 982
D.	Osobní náklady	09	60 198	53 634
D.1.	Mzdové náklady	10	43 937	39 118
D.2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	11	16 261	14 516
D.2.1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	12	14 663	13 026
D.2.2.	Ostatní náklady	13	1 598	1 490
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti	14	9 502	10 928
E.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	15	9 410	10 287
E.1.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	16	9 410	10 287
E.2.	Úpravy hodnot zásob	18	465	642
E.3.	Úpravy hodnot pohledávek	19	-373	-1
III.	Ostatní provozní výnosy	20	4 483	736
III.1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	21	2 982	
III.2.	Tržby z prodaného materiálu	22	1 188	682
III.3.	Jiné provozní výnosy	23	313	54
F.	Ostatní provozní náklady	24	5 191	7 208
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	25	148	
F.2.	Zůstatková cena prodaného materiálu	26	663	798
F.3.	Daně a poplatky	27	146	142
F.4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	28	19	312
F.5.	Jiné provozní náklady	29	4 215	5 956
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)	30	7 159	-13 158
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy	39	160	219
VI.2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	41	160	219
J.	Nákladové úroky a podobné náklady	43	359	137
J.2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	45	359	137

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
VII.	Ostatní finanční výnosy	46	1 231	469
K.	Ostatní finanční náklady	47	4 351	1 289
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)	48	-3 319	-738
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	49	3 840	-13 896
L.	Daň z příjmů	50	3 390	-14 322
L.2.	Daň z příjmů odložená (+/-)	52	3 390	-14 322
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	53	450	426
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	55	450	426
*	Čistý obrát za účetní období	56	212 793	177 084
Pom.	Přidaná hodnota	102	63 749	63 840
Pom. 1	Přidaná hodnota pro Czechinvest	103	77 567	57 876

Pozn:

Sestaveno dne: 26.03.2018	Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou ing. Hasala, VU ekonomiky 
Právní forma účetní jednotky Společnost s ručením omezeným	Předmět podnikání Výroba elektrických a elektronických přístrojů

OVĚŘENO A SOUHLASÍ



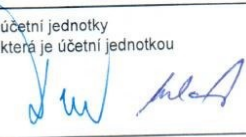
PŘÍLOHA P III: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁT ZA ROK 2018

Minimální závazný výčet informací podle vyhlášky č. 500/2002 Sb	Výkaz zisku a ztráty AEV - v plném rozsahu	Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky AEV spol. s r.o.
	ke dni 31.12.2018 (v celých tisících Kč)	Sídlo nebo bydliště účetní jednotky a místo podnikání liší-li se od bydliště J. Silného 2783 767 01 Kroměříž
	IČ 15529231	

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	01	316 344	206 919
A.	Výkonová spotřeba	03	195 260	136 261
A.2.	Spotřeba materiálu a energie	05	176 546	126 208
A.3.	Služby	06	18 714	10 053
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	07	-5 487	-6 909
D.	Osobní náklady	09	75 514	60 198
D.1.	Mzdové náklady	10	55 337	43 937
D.2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	11	20 177	16 261
D.2.1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	12	18 284	14 663
D.2.2.	Ostatní náklady	13	1 893	1 598
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti	14	3 878	9 502
E.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	15	10 669	9 410
E.1.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	16	10 669	9 410
E.2.	Úpravy hodnot zásob	18	-348	465
E.3.	Úpravy hodnot pohledávek	19	-6 443	-373
III.	Ostatní provozní výnosy	20	1 562	4 483
III.1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	21		2 982
III.2.	Tržby z prodaného materiálu	22	1 269	1 188
III.3.	Jiné provozní výnosy	23	293	313
F.	Ostatní provozní náklady	24	13 584	5 192
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	25		148
F.2.	Prodaný materiál	26	3 008	664
F.3.	Daně a poplatky	27	144	146
F.4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	28	19	19
F.5.	Jiné provozní náklady	29	10 413	4 215
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)	30	35 157	7 158
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy	39	155	160
VI.2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	41	155	160
J.	Nákladové úroky a podobné náklady	43	1 105	359
J.2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	45	1 105	359

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
VII.	Ostatní finanční výnosy	46	2 364	1 231
K.	Ostatní finanční náklady	47	3 247	4 351
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)	48	-1 833	-3 319
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	49	33 324	3 839
L.	Daň z příjmů	50	5 435	3 390
L.2.	Daň z příjmů odložená (+/-)	52	5 435	3 390
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	53	27 889	449
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	55	27 889	449
*	Čistý obrat za účetní období	56	320 425	212 793

Pozn:

Sestaveno dne: 11.04.2019	Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou ing. Hasala, VU ekonomiky 
Právní forma účetní jednotky Společnost s ručením omezeným	Předmět podnikání Výroba elektrických a elektronických přístrojů

OVĚŘENO A SOUHLASÍ