

Analýza nákladů a jejich řízení ve vybrané firmě

Miroslav Kovář

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: **Miroslav Kovář**
Osobní číslo: **M17270**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Management a ekonomika**
Forma studia: **Prezenční**
Téma práce: **Analýza nákladů a jejich řízení ve vybrané firmě**

Zásady pro vypracování

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Zpracujte rešerši dostupných literárních zdrojů z oblasti nákladů a jejich řízení.

II. Praktická část

- Charakterizujte vybranou firmu a proveďte analýzu stavu řízení nákladů vybrané firmy.
- Zpracujte závěrečné návrhy a doporučení, které povedou ke zlepšení stavu řízení nákladů dané firmy.

Závěr

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

Seznam doporučené literatury:

- FIBÍROVÁ, Jana. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 2., aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015, 402 s. ISBN 9788074787430.
- KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press, 2018, 791 s. ISBN 9788072615681.
- POPEŠKO, Boris a Šárka PAPADAKI. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vymákládání nákladů a jejich snížení*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada, 2016, 263 s. ISBN 9788024757735.
- SYNEK, Miloslav a Eva KISLINGEROVÁ. *Podniková ekonomika*. 6., přeprac. a dopl. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2015, 526 s. ISBN 9788074002748.
- VANDERBECK, Edward J. *Principles of cost accounting*. 16th ed. Masdon, Ohio?: South Western/Cengage Learning, 2013, 574 s. ISBN 9781133187882.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Jana Zlámalová**
Ústav podnikové ekonomiky

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

L.S.

doc. Ing. David Tuček, Ph.D.
děkan

doc. Ing. Petr Novák, Ph.D.
ředitel ústavu

Ve Zlíně dne 6. ledna 2020

**PROHLÁŠENÍ AUTORA
BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE**

Prohlašuji, že

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

Bakalářská práce se zaměřuje na analýzu nákladů a jejich řízení ve vybrané společnosti. Cílem práce je provést nákladovou analýzu podle několika hledisek. Tato práce je rozdělena na dvě části – teoretickou a praktickou. V teoretické části je popsáno několik způsobů, jakými můžeme náklady definovat a následně jsou náklady rozčleněny podle určitých hledisek.

V praktické části je poté společnost představena a následuje analýza nákladů této společnosti z hledisek vysvětlených v teoretické části. Ze získaných informací budou sestaveny nákladové funkce. Výsledkem praktické části je poté shrnutí současného stavu řízení nákladů ve společnosti a řada doporučení pro zlepšení současné situace.

Klíčová slova: Náklady, Analýza nákladů, Variabilní náklady, Fixní náklady, Bod zvratu

ABSTRACT

The subject of this bachelor's thesis is cost analysis and cost management in the chosen company. The goal is to carry out cost analysis according to a few aspects. The thesis is divided into two parts: Theoretical part and Practical part. In the theoretical part there are a few options how costs can be defined together with a few options how to divide these costs according to certain aspects.

In the practical part the company will be introduced and cost analysis of this company will follow. The cost analysis will be done according to aspects explained in the theoretical part. Then the cost function will be put together from the data obtained. The final outcome of this thesis is to summarize present condition of cost management in the company and to recommend possible options for improving current situation.

Keywords: Costs, Costs Analysis, Variable Costs, Fixed Costs, Break Even Point

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

OBSAH

ÚVOD	9
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE	10
I TEORETICKÁ ČÁST	11
1 DEFINICE NÁKLADŮ	12
1.1 NÁKLADY VE FINANČNÍM ÚČETNICTVÍ	12
1.2 NÁKLADY V MANAŽERSKÉM ÚČETNICTVÍ	12
1.3 POJETÍ NÁKLADŮ.....	13
1.3.1 Finanční (tzv. pagatorní) pojetí nákladů	13
1.3.2 Hodnotové pojetí nákladů	14
1.3.3 Ekonomické pojetí nákladů.....	14
2 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	16
2.1 DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	16
2.2 ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	17
2.2.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení	17
2.2.2 Náklady jednicové a režijní.....	17
2.3 KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	18
2.4 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ PODLE ZÁVISLOSTI NA OBJEMU VÝKONŮ	19
2.4.1 Variabilní náklady	19
2.4.2 Fixní náklady.....	20
2.5 NÁKLADY Z POHLEDU MANAŽERSKÉHO ROZHODOVÁNÍ.....	21
2.5.1 Relevantní a irelevantní náklady	22
2.5.2 Oportunitní náklady	22
3 MODELOVÁNÍ NÁKLADŮ	23
3.1 NÁKLADOVÁ FUNKCE.....	23
3.1.1 Krátkodobá nákladová funkce.....	23
3.1.2 Dlouhodobá nákladová funkce.....	23
3.1.3 Stanovení parametrů nákladových funkcí.....	24
3.1.4 Metody stanovení parametrů nákladových funkcí	25
3.2 BOD ZVRATU	27
3.3 PROVOZNÍ PÁKA	29
4 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI	32
II PRAKTICKÁ ČÁST	33
5 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI	34
5.1 ZÁKLADNÍ INFORMACE.....	34
5.2 HISTORIE SPOLEČNOSTI	34
5.3 FIREMNÍ SKUPINA	35

5.4	PORTFOLIO PRODUKTŮ, SLUŽEB	35
5.5	MAJETKOVÁ A FINANČNÍ STRUKTURA PODNIKU	36
5.5.1	Majetková struktura podniku	36
5.5.2	Finanční struktura podniku	37
5.6	CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI V RÁMCI ODVĚTVÍ.....	37
5.7	VÝVOJ ZÁKLADNÍCH EKONOMICKÝCH UKAZATELŮ.....	38
6	ANALÝZA NÁKLADŮ	40
6.1	SOUČASNÝ STAV ŘÍZENÍ NÁKLADŮ.....	40
6.2	ANALÝZA PŘIDANÉ HODNOTY	40
6.3	ANALÝZA NÁKLADŮ DLE DRUHU.....	42
6.3.1	Vertikální analýza	45
6.3.2	Horizontální analýza	46
6.4	ČLENĚNÍ NÁKLADŮ PODLE ÚČELU VYNALOŽENÍ.....	48
6.5	ČLENĚNÍ NÁKLADŮ V ZÁVISLOSTI NA OBJEMU VÝROBY	49
6.5.1	Variabilní náklady	49
6.5.2	Fixní náklady.....	51
6.5.3	Srovnání členění nákladů v závislosti na objemu výroby.....	53
7	MODELOVÁNÍ A PRÁCE S NÁKLADY	54
7.1	BOD ZVRATU	54
7.1.1	Bezpečnostní podnikatelská rezerva	55
7.2	PROVOZNÍ PÁKA	56
7.3	STANOVENÍ NÁKLADOVÝCH FUNKCÍ	57
7.3.1	Metoda dvou období	58
7.3.2	Klasifikační metoda	60
7.3.3	Porovnání použitých metod.....	61
8	SHRNUTÍ PRAKTICKÉ ČÁSTI A DOPORUČENÍ PRO FIRMU	63
8.1	SHRNUTÍ PRAKTICKÉ ČÁSTI PRÁCE	63
8.2	DOPORUČENÍ PRO FIRMU	64
	ZÁVĚR	67
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	68
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	70
	SEZNAM OBRÁZKŮ	71
	SEZNAM TABULEK.....	72
	SEZNAM PŘÍLOH.....	73

ÚVOD

V současném kapitalistickém systému, ve kterém je nespočetné množství firem všeho druhu, není v žádném případě jednoduché, aby každý podnik s lehkostí dlouhodobě dosahoval svých ekonomických či jiných cílů. Dokonce je to v mnoha případech nadmíru složitá záležitost. K tomu, aby společnost na dnešním přeplněném trhu vydržela a vybudovala si patřičné postavení, je potřeba nejen pouhá evidence nákladů, ale také jejich podrobné poznání a následné cílené ovlivňování. Mnoho začínajících firem, avšak i firem s dlouholetou tradicí, mají tendenci tuto problematiku přehlížet. Pouhá skutečnost, že se podniku v daném časovém úseku v minulosti dařilo, ještě nemusí znamenat, že tomu bude bez vynaloženého úsilí i nadále.

Podstatou každého podniku je vytvářet přidanou hodnotu pro své zákazníky. Ti podniku umožňují přežít, a také se dále rozvíjet, ať už je to nákupem produktů či poskytovaných služeb. Vše ovšem začíná tvorbou účetního zisku, kterého podnik dosáhne pouze v případě, že je schopen realizovat dostatečný objem tržeb s přítomností přiměřených nákladů. Některým společnostem se daří z dlouhodobého hlediska dosahovat lepších ekonomických výsledků než jiným. To může být způsobeno jedinečností jejich výrobků a služeb, případně silnou kontrolou nad náklady, které v souvislosti s jejich činností vznikají.

V rámci bakalářské práce bude provedena nákladová analýza ve společnosti Svarko, spol. s r.o. společně s analýzou řízení těchto nákladů. Bakalářská práce je rozdělena do dvou na sebe navazujících celků, a to na teoretickou část a praktickou část. Podkladem pro zhotovení teoretické části jsou literární zdroje zabývající se problematikou nákladů a jejich řízením. Pro vypracování praktické části práce je potřeba nejprve získat širší přehled o daném tématu, proto je obsahem první části práce vysvětlení způsobů, jak můžeme náklady chápat. Dalším obsahem teoretické části je členění nákladů dle několika hledisek, přičemž pro každý podnik je užitečné náklady členit v závislosti na jeho konkrétní potřeby. Pomocí některých druhů členění je podnik schopen získané informace využít v oblasti práce s těmito náklady.

V praktické části je poté samotná společnost představena jednak samostatně, tak i v rámci odvětví a následuje analýza nákladů z několika hledisek. Stěžejní částí práce je pak rozdělení nákladů v závislosti na změnách v objemu výroby, kterého je v práci dále využito při analýze bodu zvratu, výpočtu stupně provozní páky nebo při tvorbě nákladových funkcí.

Závěrem praktické části práce a jejím výstupem jsou následná doporučení pro zkoumanou společnost v oblasti nákladů a jejich řízení.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Hlavním cílem bakalářské práce je analýza nákladů a jejich řízení ve vybrané společnosti v časovém horizontu let 2016 – 2018. Tento hlavní cíl se skládá z několika dílčích cílů, kterými jsou zjištění současného stavu řízení nákladů, provedení nákladové analýzy na základě druhového členění nákladů, klasifikace nákladů podniku dle závislosti na změnách v objemu výroby a následné využití výsledků tohoto členění pro určení bodu zvratu za jednotlivá období, a také pro stanovení nákladových funkcí.

K naplnění vytyčených cílů je potřeba počáteční pochopení dané problematiky, které se věnuje teoretická část práce a pokládá tedy základ pro následné zpracování praktické části práce. Jednotlivé kapitoly teoretické části byly zvoleny způsobem, aby co nejvíce korespondovaly s následným obsahem praktické části práce. Po shrnutí potřebných informací z teoretické části, následuje část praktická.

V praktické části práce je po představení společnosti prezentována její majetková a finanční struktura, načež následuje analýza přidané hodnoty a horizontální analýza vývoje základních ekonomických ukazatelů pro lepší přehled o současném stavu podniku. Hned poté je provedena horizontální a vertikální analýza druhového členění nákladů pro hlubší pochopení nákladového vývoje. Dále jsou náklady rozčleněny na variabilní a fixní a toto členění je pomocí komentářů také analyzováno. Struktura klasifikovaných fixních a variabilních nákladů je následně prezentována graficky včetně ukázky meziročních poměrů mezi těmito náklady.

Jakmile jsou náklady náležitě zanalyzovány a potřebně klasifikovány, je využito získaných informací k naplnění dalších cílů – určení bodů zvratu a stanovení nákladových funkcí. Získané výsledky jsou vyhodnoceny, prezentovány a stanoví se závěr.

V průběhu zpracovávání bakalářské práce bylo využito jednak veřejně dostupných dokumentů, tak i důvěryhodných interních dokumentů, které byly společně využity jako podklad k provedení potřebných analýz, a také sloužily jako zdroj informací potřebných k formulaci finálních závěrů a doporučení.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 DEFINICE NÁKLADŮ

1.1 Náklady ve finančním účetnictví

Synek (2015, s. 43) charakterizuje náklady podniku jako peněžně vyjádřenou spotřebu výrobních faktorů, které byly účelně vynaloženy za účelem tvorby podnikových výnosů včetně dalších nutných nákladů, které se pojí k daným činnostem podniku. Tyto výnosy a náklady jsou ve finančním účetnictví také dále využity jako základ pro výpočty daní.

Finanční účetnictví poskytuje informace o nákladech a jiných ekonomických faktech zejména pro externí uživatele, na jejichž základě mohou hodnotit současný stav podniku nebo činit různá rozhodnutí. Zároveň přednostně zachycuje náklady a veškeré další informace, které vznikají ve vztahu k vnějšímu okolí. Jedná se zejména o vztahy k odběratelům, dodavatelům, bankám atd.

Náklady ve finančním pojetí jsou zachyceny v účetní závěrce jako součást veřejně dostupných účetních výkazů. Důležité je zohlednit skutečnost, že finanční účetnictví zachycuje tyto informace za podnik jako celek. (Landa, 2008, s. 256)

1.2 Náklady v manažerském účetnictví

Král (2018, s. 52) popisuje charakteristiku nákladů jako hodnotově vyjádřené, účelné vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově související s jeho ekonomickou činností.

Zásadní rozdíl mezi chápáním nákladů v rámci finančního a manažerského účetnictví je skutečnost, že manažerské pojetí nákladů vyžaduje daleko širší výpovědní hodnotu poskytovaných informací. Současně mohou tyto informace sloužit jednak k řízení procesů, o jejichž parametrech bylo rozhodnuto už v minulosti, tak i pro rozhodování o budoucích variantách. (Král, 2018, s. 51)

Manažerské účetnictví můžeme dále rozdělit na dva subsystemy. Prvním z nich je nákladové účetnictví, jehož pozornost směřuje výhradně k řízení nákladů vzniklých v důsledku rozhodnutí učiněných v minulosti. V tomto případě bereme v úvahu schopnost podniku ovlivnit pouze současný stav při dané výrobní kapacitě a existujících zákaznících s dopředu danou tržní cenou (operativní řízení). Nákladové účetnictví poskytuje informace pro jednotlivé útvary, výkony a procesy. Jeho orientace je spíše krátkodobého charakteru. Druhým subsystemem je manažerské účetnictví, které směřuje svoji pozornost jak na

operativní řízení nákladů při současném stavu, tak i do budoucnosti (taktické a strategické řízení). Manažerské účetnictví poskytuje komplexní informace pro vrcholové řízení a rozhodování. Jedná se například o informace pro rozhodování o budoucích alternativách činnosti, informace pro zásadní změny činnosti či střednědobé a dlouhodobé rozpočty. Zejména na dlouhodobé investiční rozhodování a náklady, které budou v důsledku těchto rozhodnutí v budoucnu vznikat, se klade velký důraz. (Fibírová, 2007, s. 26)

1.3 Pojetí nákladů

Landa (2008, s. 258) ve své publikaci uvádí, že manažerské účetnictví v zásadě rozlišuje tři základní způsoby pojetí nákladů. Tyto způsoby pojetí nákladů jsou rovněž základním východiskem u spousty další autorů.

1.3.1 Finanční (tzv. pagatorní) pojetí nákladů

Pojetí nákladů vycházející z chápání nákladů ve finančním účetnictví vyobrazuje tyto náklady jako skutečně spotřebované, peněžně vyjádřené ekonomické zdroje. Jinými slovy se jedná o snížení ekonomického prospěchu, tzn. snížení aktiv nebo zvýšení závazků. U pojetí nákladů dle finančního účetnictví hraje značnou roli jejich mnohdy volná vazba ke konkrétním výkonům. Náklady v tomto pojetí mohou zahrnovat i výdaje odlišného charakteru, než souvisí s činností daného podniku (např. dary) (Fibírová, 2019, s. 97).

Finanční pojetí nákladů je chápáno jako spotřeba externích vstupů, která je evidována v účetním systému. Takové pojetí nákladů vyhovuje požadavkům do dostatečné míry pouze pro účely externích uživatelů, dodává Popesko. (2016, s. 27)

Král (2018, s. 68) popisuje tyto náklady jako peníze investované do výkonů, které mají zajistit náhradu peněz minimálně v jejich původní výši. Finanční pojetí nákladů by v manažerském účetnictví do jisté míry znamenalo snížení jeho výpovědní hodnoty, a to z následujících důvodů. Za prvé se za spotřebování ekonomických zdrojů považují takové náklady, které jsou podloženy reálným výdejem peněz v minulosti, jako příklad můžeme uvést například odpisy, nebo se jedná o náklady uhrazené bezprostředně jako například osobní náklady na zaměstnance. Dále se u finančního pojetí nákladů veškeré náklady oceňují ve skutečných (historických) pořizovacích cenách.

Král (2018, s. 69) dále zdůrazňuje problematiku užívání finančního pojetí nákladů v manažerském účetnictví, kde neposkytuje dostatečně detailní informace pro manažerské rozhodování.

1.3.2 Hodnotové pojetí nákladů

Smyslem hodnotového pojetí nákladů je poskytování informací pro běžné řízení a kontrolu reálného průběhu aktuálně uskutečňovaných procesů. Hodnotové pojetí nákladů vyjadřuje spotřebu nebo využití ekonomických zdrojů za podmínek, které existují v reálném čase. Využívá tedy zobrazení nákladů jako spotřebu ekonomických zdrojů za podmínek, které platí v současnosti, nikoliv v době pořízení. Ekonomické zdroje oceňuje na bázi reprodukčních cen. (Král, 2018 s. 69-70)

Fibírová (2019, s. 98) definuje náklady v tomto pojetí jako: „*hodnotově vyjádřené účelné vynaložení ekonomických zdrojů, které účelově souvisí s uskutečňováním předmětu činnosti podniku*“. Dále klade důraz na potřebu zajistit hospodárnost vynaložených nákladů. Ekonomické zdroje musejí být vynaloženy racionálně a také odpovídat výsledku činnosti. Kromě toho by měly mít účelový charakter, tedy být v těsném vztahu k výkonům.

Hodnotové pojetí nákladů spadá pod manažerské účetnictví a mělo by plnit účely zejména pro řídicí pracovníky. Od uskutečňované podnikové aktivity se očekává, že zajistí nejen návratnost původně investovaných peněz, ale také reprodukci ekonomických zdrojů v cenách, které odpovídají jejich aktuální výši. Kromě nákladů shodných s náklady vykazovanými ve finančním účetnictví zde nalezneme i náklady, které jsou v manažerském účetnictví vykazovány v jiné výši. (Popesko, 2016, s. 28)

V takovém pojetí mohou být za náklady považovány i položky, u nichž není možno nalézt ekvivalent peněžního výdaje, ale zároveň svými důsledky ovlivňují racionalitu dané aktivity. Jedná se například o kalkulační odpisy nebo kalkulační nájemné. (Král, 2018 s. 69-70)

1.3.3 Ekonomické pojetí nákladů

Ekonomické pojetí nákladů vychází z předpokladu, že je potřeba zajistit potřebné odpovídající informace nejen pro řízení reálně probíhajících procesů, ale také pro potřeby rozhodování s důrazem na výběr optimálních budoucích variant. (Král, 2018, s. 71)

Náklady v takovém pojetí chápeme jako maximální hodnotu, kterou lze získat nejefektivnějším využitím těchto nákladů, nebo představuje maximální ušlý efekt v případě, že jsme použili omezené ekonomické zdroje na realizaci dané alternativy. (Popesko, 2016, s. 28) Na tuto myšlenku navazuje autor Synek (2015, s. 43), který vysvětluje skutečnost, že ekonomické pojetí nákladů zahrnuje kromě nákladů nejen reálné peněžní výdaje, ale také vše, co podnik konkrétním rozhodnutím obětoval.

Fibírová (2019, s. 98) doplňuje, že náklady nemusí za každou cenu vystupovat jenom jako peněžně vynaložené zdroje. Za náklady se mohou považovat i takové faktory, které nemají přímo ekvivalent peněžního výdaje.

Zde hovoříme například o imaginárních úrocích z vlastního kapitálu nebo ušlé mzdě podnikatele v případě, že by místo podnikání měl příjem ze zaměstnání. Ekonomické pojetí nákladů slouží také jako podklad k výpočtu tzv. ekonomického zisku, který se vypočítá jako rozdíl výnosů a ekonomických nákladů. Z toho důvodu musejí náklady podniku vždy souviset s výnosy daného období, to zajišťuje časové rozlišení nákladů a výnosu, které je zachyceno v účetní rozvaze. Všechny tyto podklady jsou důležitým východiskem pro manažerské rozhodování a pomáhají nám lépe zhodnotit skutečný ekonomický přínos hodnocených činností. (Synek, 2015, s. 43)

Ekonomické náklady

Samotné ekonomické nebo-li oportunitní náklady spadají pod kategorii ekonomického pojetí nákladů. Vymezuji se jako maximální ušlý výnos, který byl obětován v důsledku využití ekonomického zdroje ve zvolené alternativě. Oportunitní náklady nepředstavují reálně vynaložené ekonomické zdroje, ale slouží spíše k porovnání účelnosti a efektivnosti při realizaci dané alternativy. Můžeme je charakterizovat jako úbytek ekonomického prospěchu v situaci, kdy podnik realizoval jinou než zvažovanou alternativu. (Král, 2018, s. 71-72)

Ekonomické náklady slouží speciálně k rozhodování mezi dvěma alternativami. Jako jednoduchý příklad si můžeme uvést rozhodování člověka v situaci, kde podniká ve vlastních prostorách. V takovém případě nepovažujeme za náklady pouze ty, které přímo souvisí s výkonem jeho činnosti, jako např. spotřeba materiálu a nájemné, ale také ušlý výnos, který by získal v případě, kdyby se rozhodl nastoupit do zaměstnání a dostupné prostory pronajal. V případě, že by se jeho ekonomický zisk tímto rozhodnutím zvýšil, doporučuje se zvážit přechod do jiné příležitosti. (Holman, 2016, s. 57-62)

2 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ

2.1 Druhové členění nákladů

Druhové členění nákladů je nejpoužívanějším členěním nákladů. Náklady zachycuje stejným způsobem, jak je tomu ve finančním účetnictví. Toto rozdělení nákladů zároveň odpovídá finančnímu pojetí nákladů. Popisuje náklady jako spotřebované externí zdroje. (Popesko, 2016, s. 31-32)

Hradecký (2008, s. 78) uvádí pro nákladové druhy podle druhového členění následující charakteristiku:

- Jsou to náklady prvotní. Jsou zachyceny ihned při jejich vstupu do podniku
- Jsou to náklady externí, vznikají ze vztahů k externím dodavatelům.
- Jsou to náklady jednoduché, nelze je tedy dále členit na jednodušší složky.

Synek (2011, s. 81) zmiňuje, že druhové členění nákladů slouží zejména k odpovědi na otázku, co bylo spotřebováno. Nejzákladnější nákladové druhy, dokonce obecnější, než se uvádí ve výkazu zisku a ztrát, jsou:

- Spotřeba surovin, materiálu, energie...,
- Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku,
- Mzdové a osobní náklady na mzdy, platy, sociální a zdravotní pojištění,
- Finanční náklady na pojistné, úroky,
- Náklady na externí služby např. opravy, nájemné, dopravné, cestovné aj.

Popesko (2016, s. 32) vysvětluje skutečnost, že u nákladových druhů není přímo možné určit strukturu složení jednotlivých skupin. U spotřeby materiálu nejsme schopni rozlišit, zda se jedná o přímý materiál, který je součástí výrobku nebo o režijní materiál (např. pracovní pomůcky). U odpisů nejsme schopni rozlišit, jestli se odepisují výrobní zařízení nebo kancelářské prostory atd.

Dále je potřeba si uvědomit nedostatky druhového členění, které neposkytuje pro vedoucí pracovníky dostatek detailních informací. Hlavním důvodem této skutečnosti je neschopnost druhového členění, vyjádřit příčinu vynaložení nákladů. Druhové členění nákladů však nalezne své uplatnění zejména z makroekonomického hlediska, kde poskytuje souhrnné

informace o různých hodnotových veličinách, jako jsou např. úhrnná materiálová spotřeba nebo souhrn osobních nákladů za ekonomiku celého státu (Král, 2018, s. 77).

2.2 Účelové členění nákladů

Na rozdíl od druhového členění nákladů, je účelové členění schopno vyjádřit účelový vztah mezi náklady a podnikovými výkony. Účelový vztah nákladů lze charakterizovat na různé úrovni podrobnosti a jednou z nejdůležitějších skupin rozhodovacích úloh je řízení hospodárnosti vynaložených nákladů (Král, 2018, s. 79).

Pro účely manažerského rozhodování nehraje hlavní roli určení druhu spotřebovaného nákladu, nýbrž zjištění účelu, za kterým byl tento náklad vynaložen. V tomto pojetí nás zajímá například, zda byla mzda vynaložena na produkci výrobku nebo na administrativní činnost. (Popesko, 2016, s. 34)

2.2.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení

Pro efektivní řízení hospodárnosti je potřeba rozlišit náklady na technologické a na náklady na obsluhu a řízení. Někteří autoři (Synek, Vochozka) tuto kategorii popisují jako odpovědnostní členění nákladů. **Technologické náklady** jsou takové, které jsou bezprostředně vyvolány danou produkční technologií. Může se jednat například o spotřebu dřeva či osvětlení výrobní dílny. (Král, 2018, s. 79)

Dále zde spadají také náklady, které přímo souvisí s rozšiřováním podnikové aktivity nebo se zavedením nového výrobku. Pokud se takové aktivity neuskuteční, technologické náklady se nevynaloží. (Čechová, 2011, s. 75)

Náklady na obsluhu a řízení zajišťují základní podmínky průběhu procesů, činností a útvarů. Jsou relativně nezávislé na tom, jaké konkrétní výkony se v podniku vytvářejí a slouží k udržení průběhu činnosti podniku. Spadají zde veškeré obslužné činnosti, jako jsou například aktivity účetního oddělení nebo podniková jídelna. (Fibírová, 2019 s. 69-70)

2.2.2 Náklady jednicové a režijní

Protože se v praxi málokdy využívá členění nákladů na technologické a na náklady na obsluhu a řízení, členíme náklady dále na jednicové a režijní. Důvodem je zejména obtížné přiřazení těchto nákladů k jednotce výkonu a nejednoznačná hranice mezi náklady technologickými a náklady na obsluhu a řízení.

Jednicové náklady jsou takové, které přímo souvisí s jednotkou prováděného výkonu. Můžeme tedy říci, že se jedná o pomyslné „zúžení“ definice technologických nákladů. Nejjednodušším příkladem jednicových nákladů jsou náklady na jednicový materiál nebo mzdové náklady výrobních dělníků. (Popesko, 2016, s. 35)

Režijní náklady jsou vyjadřovány v komplexních položkách a jsou členěny podle jejich funkce v daném procesu. Spadá sem:

- Zásobovací režie
- Výrobní režie
- Správní režie
- Odbytová režie

Jedná se o náklady, jež není možno přiřadit k jednotce výkonu. Ve své podstatě se jedná o náklady na obsluhu a řízení, spadají zde však i některé technologické náklady, které nelze přiřadit ke konkrétní jednotce výkonu. Tyto náklady se následně „rozpočítávají“ určitým poměrem, pomocí rozvrhové základny, ke spotřebované jednotce nákladů. Nejčastěji se jedná o spotřebovaný materiál nebo mzdu. Režijními náklady jsou například odpisy výrobních zařízení nebo spotřeba pomocného materiálu. (Čechová, 2011, s. 78-79)

2.3 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nákladů popisuje, na co byly náklady vynaloženy. Jednotlivé výrobky přispívají určitou mírou k tvorbě zisku podniku. Tento způsob členění umožňuje zjistit rentabilitu jednotlivých výrobků nebo služeb. Slouží mimo jiné jako podklad k dalším manažerským rozhodnutím jako například, jestli výrobek vyrobit ve vlastní režii nebo koupit. Náklady v rámci kalkulačního členění dělíme na přímé a nepřímé. (Synek, 2011, s. 82)

Přímé náklady přímo souvisejí s určitým druhem výkonu.

Nepřímé náklady souvisejí s více druhy výkonů a zajišťují průběh podnikatelského procesu v širších souvislostech.

Popesko (2016, s. 36) upozorňuje na časté zaměňování kalkulačního členění s členěním nákladů na jednicové a režijní, které spadá do účelového členění nákladů. Objasňuje však nuanci mezi těmito pojmy. U účelového členění se vztahuje náklad k jednici, zatímco u kalkulačního členění se náklady vztahují k druhu výkonu. Jedná se tedy o více jednic.

2.4 Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů

Začátek členění nákladů podle závislosti na objemu výroby se považuje za zrození manažerského účetnictví jako takového. Kromě poskytování informací o minulosti se zaměřuje na poskytování informací o variantách budoucího vývoje. (Král, 2018, s. 85)

Popesko (2016, s. 38) navazuje na toto myšlenku a vysvětluje, že členění nákladů podle vztahu k objemu prováděných výkonů je jeden z nejvýznamnějších manažerských nástrojů hlavně proto, že je zaměřeno na budoucí varianty, a zkoumá, jak se budou náklady a jejich struktura při volbě těchto variant měnit.

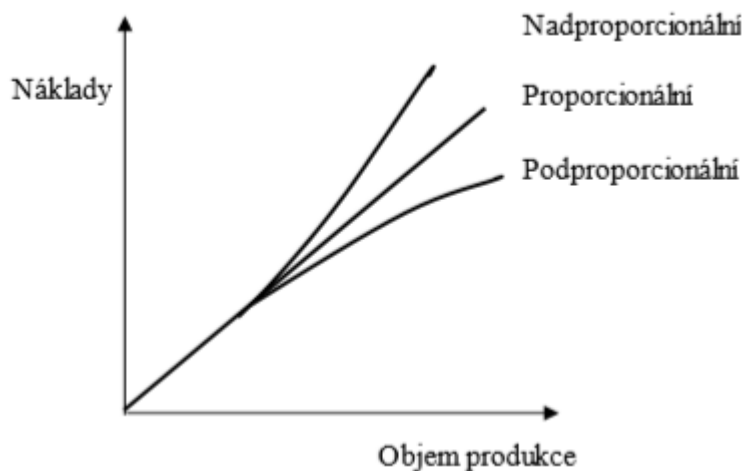
2.4.1 Variabilní náklady

Část celkových nákladů se mění v závislosti na objemu realizovaných výkonů. Tyto náklady jsou vyvolány jednotkou výkonu. Předpokládáme tedy, že náklady na tuto jednotku výkonu jsou konstantní. Jedná se například o spotřebu materiálu nebo mzdové náklady výrobních pracovníků. Variabilní náklady se mohou vyvíjet několika způsoby. (Král, 2018, s. 86)

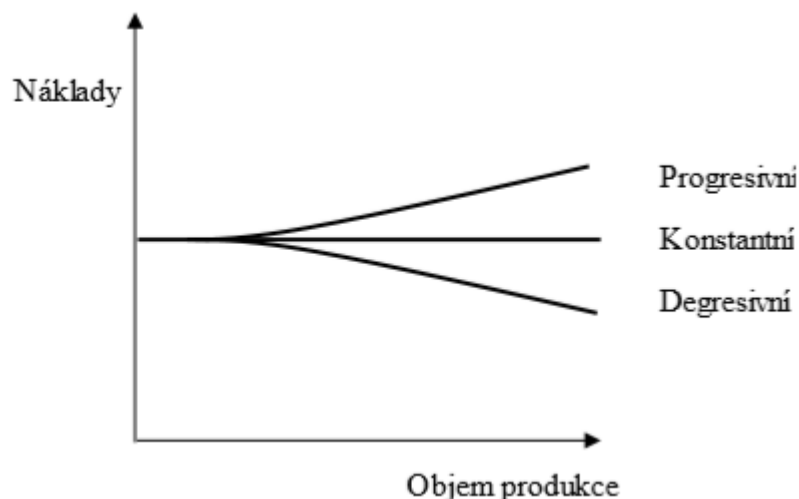
Proporcionální (lineární) náklady se vyvíjejí stejně rychle, jako objem výroby. V takovém případě se jedná z pohledu manažera o nejjednodušší situaci, co se náročnosti modelování nákladů týče. Jinými slovy jsou přímo úměrné počtu prováděných výkonů a jejich podíl na jednotku produkce je neměnný.

Nadproporcionální (progresivní) náklady rostou rychleji než objem samotných výkonů. Příkladem nadproporcionálních nákladů je příplatek dělníkům za přesčasy nebo práci o víkend.

Podproporcionální (degresivní) náklady rostou naopak pomaleji než objem produkce. Příkladem podproporcionálních nákladů je množstevní sleva uplatněná při nákupu materiálu. (Popesko, 2016, s. 38-39)



Obrázek 1 Průběh celkových variabilních nákladů (Král, 2018, s.87)



Obrázek 2 Průběh průměrných variabilních nákladů (Král, 2018, s.88)

2.4.2 Fixní náklady

Jsou náklady zajišťující podmínky pro činnost v určitém rozsahu. Tyto náklady jsou vždy vynakládány jednorázově na určité časové období. V rámci fixních nákladů je možno vytvořit libovolné množství výkonů. Po naplnění této kapacity je nutné kapacitu navýšit například investicí do nových výrobních prostor nebo nového stroje. (Fibířová, 2019, s. 126)

Fixní náklady jsou takové, které zůstávají na stejné úrovni navzdory změnám v objemu prováděných výkonů. Jako příklad můžeme uvést časové odpisy strojů, placené nájemné nebo úvěrové úroky. Fixní náklady se mění skokově, a to až při změně výrobní kapacity.

Pojem fixní náklady se uplatňuje pouze z krátkodobého až střednědobého hlediska (tento časový úsek musíme identifikovat), protože v delším časovém úseku, kdy probíhá například vícenásobné rozšíření výrobních kapacit, se všechny náklady stávají variabilními. Tím pádem se ve výsledku mění také v závislosti na objemu realizovaných výkonů. Pro fixní náklady je charakteristické, že vznikají, i když podnik v daný moment nic nevyrábí. (Synek, 2015, s. 47)

Typická je pro fixní náklady také vlastnost, že celkové fixní náklady v absolutní výši zůstávají při různých úrovních využití kapacity stejné, zatímco jednotkové fixní náklady se snižují s růstem objemu výkonů a tím zlepšují hospodárnost podniku. Tento jev nazýváme *degrese fixních nákladů*. (Čechová, 2011, s. 82)

Popesko (2016, s. 39-40) dále rozšiřuje dělení fixních nákladů na případy, kde nelze jednoznačně určit, která část nákladů je fixní a která variabilní. Náklady, které obsahují současně fixní i variabilní složku, nazýváme **semi-variabilní náklady**. Ukázkou těchto nákladů může být spotřeba elektrické energie, u které platíme jednak fixní složku například za vytop administrativních prostor, tak složku variabilní podle energetické spotřeby výrobních strojů.

Kromě semi-variabilních nákladů se můžeme v praxi setkat s náklady nazývanými **semi-fixní** neboli skokově fixní náklady. Za normálních okolností mají fixní charakter, avšak při dosažení určitého objemu výkonů skokově vzrostou. Jedná se například o odpisy strojů.

Nevyužité fixní náklady jsou náklady vzniklé neefektivním využíváním dostupné výrobní kapacity podniku. Nevyužité fixní náklady jsou pouze imaginárním, neboť fixní náklady platíme jako celek, poskytují nám však důležitou zpětnou vazbu v podobě zjištění, jak efektivně využíváme výrobní kapacity. Důležité je, aby podnik budoval pouze takové výrobní kapacity, které bude schopen z dlouhodobého hlediska efektivně využívat. V opačném případě jsou tyto náklady zbytečné a výrazně zhoršují celkovou hospodárnost podniku. (Synek, 2011, s. 89)

2.5 Náklady z pohledu manažerského rozhodování

Náklady mohou být klasifikovány podle mnoha hledisek. Kromě nákladových kategorií zmíněných v předchozích kapitolách, je pro manažerské rozhodování potřeba dalšího členění. Takovou kategorii nákladů označujeme jako „náklady z pohledu manažerského rozhodování“. Pro tyto náklady je charakteristická skutečnost, že nevycházejí ze skutečných

nákladů, jejichž podkladem by byl peněžní výdaj, ale z odhadovaných nákladů zvažovaných variant. Tyto náklady jsou zaměřeny na budoucnost a vztahují se k určitému budoucímu manažerskému rozhodnutí. Nemohou tím pádem vycházet z historických dat, jak je tomu u ostatních nákladových kategorií. (Popesko, 2016, s. 48)

2.5.1 Relevantní a irelevantní náklady

Za **relevantní náklady** považujeme takové náklady, jejichž výše se změní ve vztahu k budoucímu rozhodnutí, jinými slovy k variantě, kterou plánujeme v budoucnu přijmout nebo odmítnout. **Irelevantní náklady** jsou pak takové, u kterých nedojde ke změně při přijetí nebo odmítnutí zvažované varianty.

Mezi relevantní náklady spadají také náklady rozdílové. Ty představují rozdíl mezi náklady před a po přijetí manažerského rozhodnutí. Členění nákladů na relevantní a irelevantní se používá za účelem zefektivnění manažerských rozhodnutí, které mohou být často zkresleny zahrnutím irelevantních nákladů do rozhodovacího procesu. (Popesko, 2016, s. 48)

V manažerském rozhodování se setkáme také s pojmem **utopené náklady**. Jsou to náklady, které byly v minulosti vynaloženy a už nemohou být ovlivněny žádným budoucím rozhodnutím. Utopené náklady bychom měli z rozhodovacího procesu také vyloučit, jedná se totiž o náklady irelevantní, které by mohly zkreslit rozhodovací proces. (Popesko, 2016, s. 49)

2.5.2 Oportunitní náklady

Kategorie oportunitních nákladů vychází z rozdílného pojetí nákladů ve finančním a manažerském účetnictví. V rámci ekonomického pojetí nákladů totiž mezi náklady řadíme i položky, které jsou ve finančním účetnictví evidovány v jiné výši nebo nejsou evidovány vůbec. (Popesko, 2016, s. 50)

Podle Krále (2018, s. 97) pojem oportunitních nákladů vychází z předpokladu, že podnik má pouze omezené množství ekonomických zdrojů a ty může použít na realizaci budoucích variant. Právě omezenost ekonomických zdrojů znemožňuje podniku realizovat varianty všechny, musí tedy volit variantu přinášející největší prospěch. Pokud se podnik rozhodne pro realizaci jedné z variant, nemůže už realizovat varianty další. Král charakterizuje oportunitní náklady jako „ušlé“ výnosy, o které se podnik připravuje tím, že určitou alternativu neuskutečňuje. Opakem jsou pak oportunitní výnosy, které charakterizuje jako náklady, kterým se podnik vyhýbá tím, že určitou alternativu neuskutečňuje.

3 MODELOVÁNÍ NÁKLADŮ

Velikost nákladů ovlivňuje celá řada činitelů. Mezi nejzákladnější patří například velikost podniku, velikost produkce nebo ceny výrobních činitelů. Protože není možné zachytit působení všech těchto činitelů, vytváříme nákladové modely, které jsou do jisté míry zjednodušenou interpretací skutečnosti. Pro tvorbu nákladových modelů je potřeba klasifikovat náklady podle jejich vztahu k objemu výroby na variabilní a fixní. (Zámečník, 2007, s. 33)

3.1 Nákladová funkce

Novák (2018, s. 26) vysvětluje nákladovou funkci jako vyjádření vztahu mezi náklady a objemem výroby podniku. Jinak řečeno, nákladová funkce popisuje závislost nákladů na objemu produkce. Nákladovou funkci lze také použít k predikci vývoje nákladů v následujících obdobích.

Při modelování nákladů, resp. tvorbě nákladové funkce lze kromě lineárního vývoje variabilních nákladů zohlednit i nelineární vývoj (nadproporcionální a podproporcionální variabilní náklady).

3.1.1 Krátkodobá nákladová funkce

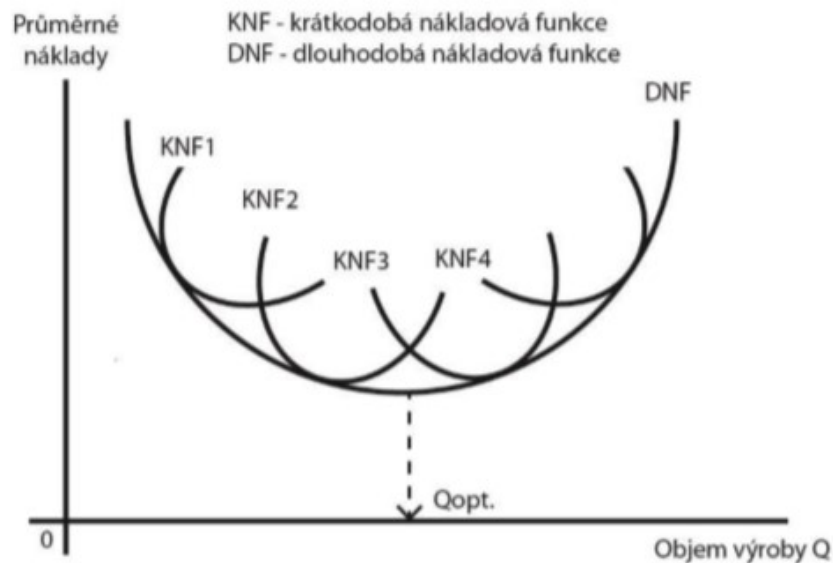
Krátkodobá nákladová funkce charakterizuje průběh nákladů v krátkém období. Vychází z předpokladu, že se v tomto období může měnit pouze část výrobních činitelů, např. množství spotřebovaných surovin, zatímco ostatní zůstávají v tomto období stejné, např. výrobní stroje nebo budovy. (Zámečník, 2007, s. 35)

Zámečník (2007, s. 35) dále vysvětluje, že v takové situaci je objem výroby limitován výrobní kapacitou, která je určována fixními výrobními činiteli. Fixní výrobní činitelé vyvolávají neměnné – fixní náklady, zatímco proměnné výrobní činitelé vyvolávají variabilní náklady. Využití nalezneme například při analýze bodu zvratu, která bude vysvětlena později.

3.1.2 Dlouhodobá nákladová funkce

Dlouhodobá nákladová funkce charakterizuje průběh nákladů v delším období, tedy v období takovém, kde je možno měnit veškeré výrobní činitele. Protože jsou

z dlouhodobého hlediska všechny náklady variabilní, dlouhodobá nákladová funkce již nepracuje fixními náklady. (Synek, 2011, s. 91)



Obrázek 3 Nákladová funkce v dlouhém období (Synek, 2011, s.92)

Dlouhodobá nákladová funkce se skládá z většího množství krátkodobých nákladových funkcí, které vyjadřují průběh nákladů vždy pro určitý rozsah objemu výroby. Dlouhodobá nákladová funkce má nejdříve klesající charakter. V nejnižším bodě dosahuje podnik minimálních průměrných nákladů a také nejvyšší efektivity výroby. Zámečník (2007, s. 36) však upozorňuje, že od určitého bodu začne funkce opět růst a dochází ke snížení efektivity výroby. To je způsobeno náročnou koordinací všech podnikových výkonů, rostoucí potřebou řídicích pracovníků atd.

3.1.3 Stanovení parametrů nákladových funkcí

Znalost variabilních a fixních nákladů podniku nám umožňuje sestavit nákladové funkce, v praxi se používají následující matematická vyjádření:

- Pro náklady proporcionální se využívá lineární funkce:

$$y = a + bx \quad (1.1)$$

- Pro náklady nadproporcionální se využívá kvadratická funkce:

$$y = a + bx + cx^2 \quad (1.2)$$

- Pro náklady podproporcionální se využívá kvadratické funkce:

$$y = a + bx - cx^2 \quad (1.3)$$

Lineární nákladovou funkci lze pak vyjádřit jako:

$$N = F + bq \quad (2.1)$$

Kde:

N ... celkové náklady

F ... odhad fixních nákladů

b ... variabilní náklady na jednotku produkce

q ... objem produkce.

V případě, že je objem výroby vyjádřen v peněžních jednotkách, bude mít nákladová funkce tvar:

$$N = F + hQ \quad (2.2)$$

Kde:

h ... variabilní náklady připadající na 1 Kč objemu produkce

Q ... objem výroby vyjádřený v peněžních jednotkách.

3.1.4 Metody stanovení parametrů nákladových funkcí

Kožená (2007, s. 66) společně s mnoha dalšími autory (Synek, Zámečník atd.) sdílí myšlenku, že pro stanovení, resp. odhad parametrů nákladových funkcí lze použít čtyři následující metody:

- Klasifikační analýza
- Metoda dvou období
- Bodový diagram
- Regresní a korelační analýza

Klasifikační analýza

Předpokladem pro stanovení nákladové funkce pomocí klasifikační analýzy je správné roztřídění nákladových položek na fixní a variabilní. Takovou aktivitou by se podle Synka

(2011, s. 95) měl zabývat pouze pracovník kvalifikovaný v této oblasti, cílem je zpřesnění klasifikace nákladových položek. Mezi fixní náklady zařadíme náklady takové, které zůstávají stejné bez ohledu na vyráběný objem produkce. Naopak variabilní náklady jsou závislé na objemu výroby. Některé režijní náklady je pak navíc potřeba rozdělit na fixní a variabilní složku.

Metoda dvou období

Nákladovou funkci pomocí metody dvou období stanovíme sestavením soustavy dvou rovnic ve tvaru:

$$\begin{aligned}N_1 &= F + h \times Q_1 \\N_2 &= F + h \times Q_2\end{aligned}\tag{3.1}$$

Pro dosažení zvolíme období s nejmenším a největším objemem výroby. Zároveň se však nesmí jednat o období nijak zvlášť mimořádné, neboť by mohlo dojít ke zkreslení odhadu, upozorňuje Zámečník. (2007, s. 39)

Grafická metoda

Tato metoda vychází z tvorby tzv. bodového diagramu. Vytvoří se dvourozměrná plocha, kde na osu x nanášíme objem výroby a na osu y náklady. Výstupem získáme skupinu bodů, které svým rozmístěním kopírují pomyslnou přímku, kterou následně zakreslíme do diagramu. Vysoká závislost nákladů na objemu výroby se projeví lokací všech bodů poblíže zakreslené přímky. Fixní náklady následně odhadujeme podle průsečíku osy y se zakreslenou nákladovou přímkou. (Synek, 2011, s. 96)

Metoda regresní a korelační analýzy

Jedná se o matematicko-statistickou metodu, která vyžaduje větší množství vstupních dat než u předešlých metod. Svoji podstatou je podobná metodě dvou období, jedná se však o její rozšíření a provádí se nejčastěji pomocí počítačových programů kvůli vyšší náročnosti jejich výpočtů. (Scholleová, 2012, s. 46) Kožená (2007, s. 68) zmiňuje hned několik výhod této funkce, jako jsou například vyšší přesnost či možnost stanovit i parametry nelineárních funkcí.

3.2 Bod zvratu

Jako bod zvratu označujeme takový objem produkce, kdy se celkové tržby rovnají celkovým nákladům. Podnik v tomto bodě vykazuje nulový provozní zisk, jinými slovy veškeré jeho výnosy jsou použity na uhrazení jeho provozních nákladů. (Scholleová, 2012, s. 48)

Popesko (2016, s. 44) hovoří o základních předpokladech pro určení bodu zvratu a těmi jsou: správná klasifikace nákladů na variabilní a fixní, dále pak znalost rozdílu mezi cenou na jednotku výkonu (p) a variabilními náklady na tuto jednotku (b). Zmiňovaný rozdíl (u) označujeme jako krycí příspěvek, resp. příspěvek na úhradu apod.

Jednotkový příspěvek na úhradu vypočítáme podle vztahu:

$$u = p - b \quad (4.1)$$

Upravená verze tohoto vztahu, nazývaná celkový příspěvek na úhradu, se vypočte pomocí obdobného vzorce:

$$U = T - VN \quad (4.2)$$

Bod zvratu (BZ) nám tedy udává, kolik jednotkových příspěvků na úhradu musí organizace vygenerovat, aby pokryla své fixní náklady. (Popesko, 2016, s. 44)

Vypočteme jej podle následujícího vzorce:

$$q(BZ) = \frac{FN}{p - b} \quad (4.3)$$

Kde:

$q(BZ)$... objem výkonů v měrných jednotkách, při kterém je dosaženo bodu zvratu

FN ... celkové fixní náklady podniku

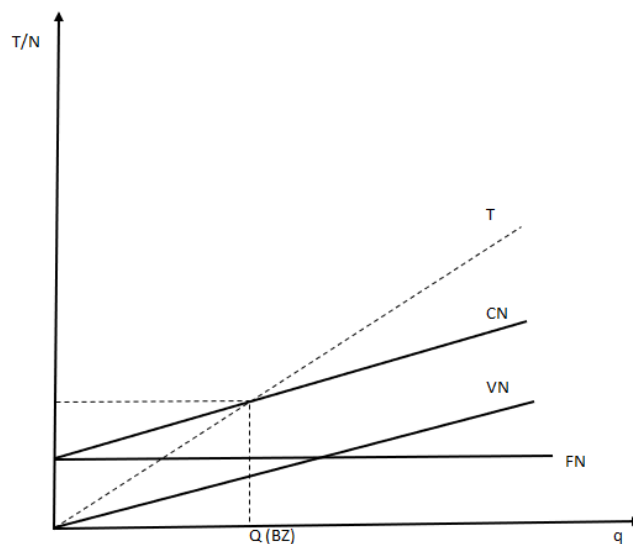
p ... cena za jednotku výkonu

b ... jednotkové variabilní náklady.

Protože výše uvedený vzorec je aplikovatelný pouze u podniků, které mají čistě homogenní produkci, v praxi se téměř vždy setkáme s upravenou verzí tohoto vzorce. Variabilní náklady, vyjádřené v peněžní formě, nahradíme poměrovým (haléřovým) ukazatelem (h), který znázorňuje podíl všech variabilních nákladů na celkové produkci.

$$q(BZ) = \frac{FN}{1 - h} \quad (4.4)$$

Podle Synka (2011, s. 138): *Cílem podniků je produkovat zisk; nestačí proto, aby operovaly „na“ bodu zvratu, ale musí vyrábět a realizovat alespoň takový objem produkce, který přinese i určitý zisk. Z toho důvodu se do výpočtu kromě fixních nákladů, které potřebujeme uhradit, zahrnuje i minimální zisk, který chce podnik v daném období dosáhnout.*



Obrázek 4 Analýza bodu zvratu u lineární nákladové funkce (Popesko, 2016, s.44)

Výpočtem zjistíme velikost objemu produkce potřebné k pokrytí fixních nákladů a realizaci požadovaného zisku. Musíme však zohlednit, jestli je takový objem produkce uskutečnitelný v rámci současné výrobní kapacity a technologie.

Tím pádem musíme při propočtu bodu zvratu mimo jiné zohlednit výkonovou kapacitu podniku, neboť může nastat situace, kdy s instalovanou výrobní kapacitou bodu zvratu vůbec nedosáhneme. V opačném případě využijeme následující vzorec pro výpočet **kritického využití výrobní kapacity**. To vyjadřuje procentuální využití výrobní kapacity v bodě zvratu. (Popesko, 2016, s. 46)

$$KVK[\%] = \frac{q(BZ) \times 100}{q(max)} \quad (4.5)$$

KVK ... kritické využití kapacity

$q(BZ)$... objem výkonů v bodě zvratu

$q(max)$... maximální objem výkonů (instalovaná výrobní kapacita).

Zámečník (2007, s. 48-49) uvádí další praktické využití vypočteného bodu zvratu, a tím je následný propočet **bezpečnostní podnikatelské rezervy**. Pro vyjádření v absolutní výši se použije:

$$BPR = CV = CV_{BZ} \quad (4.6)$$

Kde:

BPR ... bezpečnostní podnikatelská rezerva

CV ... celkové výnosy

CVBZ ... celkové výnosy v bodě zvratu.

Bezpečnostní podnikatelská rezerva vyjadřuje, o kolik se mohou snížit celkové výnosy podniku, aniž by se dostal do ztráty. Druhým způsobem vyjádření je **koeficient bezpečnosti KB**, tentokrát vyjádřený v relativní výši:

$$KB[\%] = \frac{Q_s - q(BZ)}{Q_s} \times 100 \quad (4.7)$$

Kde:

KB ... koeficient bezpečnosti

Qs ... skutečný objem výroby.

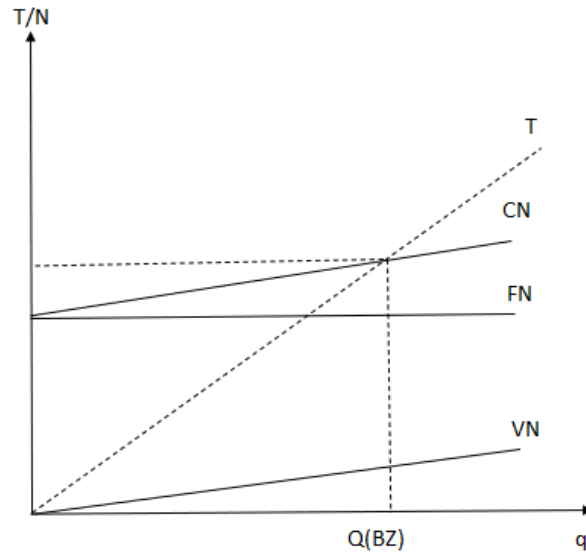
q(BZ) ... objem výkonů v bodě zvratu

3.3 Provozní páka

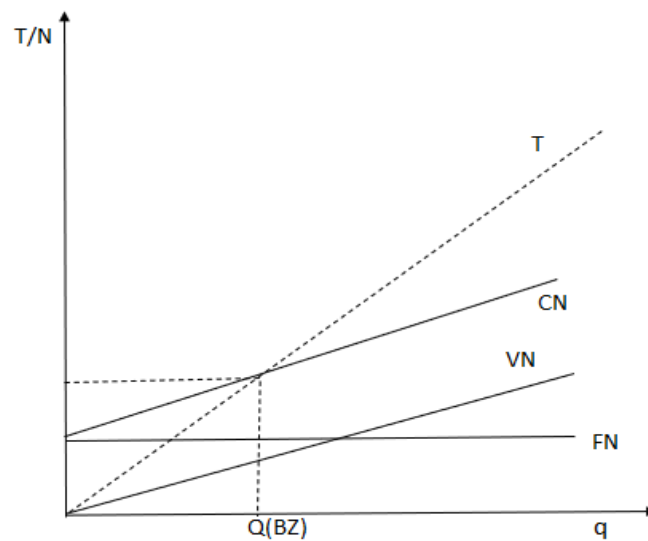
V současné době se v důsledku stoupající automatizace zvyšuje podíl fixních nákladů na celkových nákladech. Tomuto efektu se říká provozní páka, a čím je podíl fixních nákladů vyšší, tím vyšší je také stupeň provozní páky. V případě vysokého podílu fixních nákladů se dokáže i malá změna v objemu produkce silně projevit ve výsledném provozním zisku. *Stupeň provozní páky je definován jako procentní změna zisku vyvolaná jednocentní změnou prodaného množství* (Synek, 2011, s. 150), a vypočítáme ji podle následujícího vzorce:

$$SPP [\%] = \frac{\text{procentní změna zisku } Z}{\text{procentní změna tržeb } T} = \frac{\frac{Z_1 - Z_0}{Z_0}}{\frac{T_1 - T_0}{T_0}} \quad (5.1)$$

SPP ... stupeň provozní páky.



Obrázek 5 Příklad silné provozní páky (Popesko, 2016, s.47)



Obrázek 6 Příklad slabé provozní páky (Popesko, 2016, s.47)

Vysoký stupeň provozní páky (vysoká automatizace výroby, vysoké fixní náklady) s sebou nese jisté výhody i nevýhody. Vysoký podíl fixních nákladů v takovém případě způsobí, že bodu zvratu dosahuje podnik až při relativně vysokém objemu produkce, jakmile jej však dosáhne, jeho následný zisk bude stoupat rychle. V opačném případě, při nízkém stupni

provozní páky, dosáhne podnik bodu zvratu již při relativně nízkém objemu produkce, jeho následný zisk však bude stoupat pomalu.

Tento jev může být v jistých situacích nebezpečný. Jestliže se podnik rozhodne investovat do vyššího stupně automatizace a následně nebude schopen efektivně využívat výrobní kapacity nebo výrobky prodávat odběratelům, nebude mít z čeho uhradit vysoký podíl fixních nákladů, což může být v období ekonomické recese likvidační. (Synek, 2011, s. 152)

4 SHRUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

Teoretická část bakalářské práce byla vypracována za pomoci informací získaných při rešerši dostupných literárních pramenů, které sloužily jako informační podklad pro následné zpracování praktické části práce. Tato část práce se zaměřuje zejména na pochopení problematiky nákladů, jejich dělení a následné potencionální využití v oblasti nákladové analýzy společně s řízením nákladů ve společnosti.

Nejdříve byly náklady definovány z pohledu dvou hledisek, která se liší podstatou jejich praktického využití: náklady ve finančním účetnictví a náklady v účetnictví manažerském. Bylo také vysvětleno vícero způsobů pojetí podnikových nákladů, což je důležité pro hlubší pochopení dané problematiky.

Průběh další části práce je věnován členění nákladů dle mnoha hledisek, přičemž pro každou společnost je povinností náklady dělit minimálně podle jejich druhu, jak se tomu děje v rámci finančního účetnictví. Pro zvýšení efektivnosti, co se nákladů týče, je však důležité využít i jednoho či více dalších dostupných způsobů dělení a jejich následného navazujícího využití.

V poslední části práce je rozebráno několik možností, jak lze poznatky z předchozích částí práce využít při modelování nákladových funkce, výpočtu bodu zvratu, bezpečnostní podnikatelské rezervy či stupně provozní páky.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

5 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

Společnost SVARKO spol. s r.o. je společnost zabývající se výrobou technologických a ocelových konstrukcí. Dále se specializuje na výrobu strojních dílů a zakázkových výrobků, což představuje například rámce, police, kontejnery či podvozky. Všechny své výrobky produkuje z uhlíkové a nerezové oceli. Kromě valné většiny průmyslových výrobků se navíc zabývá také výrobou specializovaných zařízení pro jezdeckví a chov koní.

Společnost ve sledovaných letech zaměstnává v průměru 22 zaměstnanců, jejich počet má však mírně klesající trend.

5.1 Základní informace

Název:	SVARKO, spol. s r.o.
Sídlo:	Ústí, Ústí 17, PSČ 755 01
Právní forma:	Společnost s ručením omezeným
Datum vzniku:	1. ledna 1993
Statutární orgán:	2 jednatelé, každý jednatel jedná za společnost samostatně.
Základní kapitál:	136 000,- Kč
Předmět podnikání:	Zámečnictví, nástrojářství Obráběčství Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona

5.2 Historie společnosti

1.1.1993 byla v původním zemědělském družstvu Ústí vyčleněna kovovýroba, kterou si pronajali tři společníci a vznikla firma Svarko spol. s r.o. Náplní bylo svařování konstrukcí a výroba zařízení pro jezdecký sport. Firma se však zanedlouho dostala do likvidace, načež byla v lednu 1995 odkoupena dvěma ze společníků. Následně byl v jejich důchodovém věku firemní skupině STAMPA Group SE, která byla zájemcem, a zároveň obchodním partnerem, nabídnut podíl ve společnosti Svarko, přičemž jeden ze společníků prodal všech 100% svého

podílu a druhý pouze 50%. Od roku 2015 převzala plnou kontrolu nad firmou skupina STAMPA Group SE poté, co poslední z bývalých společníků prodal polovinu svého zbylého podílu.

5.3 Firemní skupina

Společnost Svarko spol. s r.o. je jedním z členů nadnárodního holdingu „STAMPA Group SE“, který je tvořen deseti firmami napříč Českou republikou, Slovenskem a Rakouskem. Tato firemní skupina je složena z firem, jež na sebe navzájem navazují svými různorodými činnostmi z mnoha oborů. Každá firma je v případě potřeby soběstačná a plně samostatná. Dokáží však díky řadě synergických efektů integrovat velké projekty, které by jednotlivé firmy nedokázaly samy realizovat. Společně tvoří jeden velký celek, který je schopen vyhovět i těm nejnáročnějším zákaznickým požadavkům. Těm se snaží vyhovět ve všech směrech od zadání samotného projektu, až po úspěšnou realizaci.

„Hlavní oblasti podnikání jsou komplexní dodávky technologií včetně instalací a dodávky speciálních materiálů a komponentů pro energetiku, chemický a petrochemický průmysl, automotive a strojírenství. Dále naše činnost zahrnuje automatické systémy řízení technologických procesů, výrobu jednoúčelových strojů a výrobních linek.“ (Svarko spol. s r.o., © 2015)

Firemní skupina poskytuje zákazníkům z celého světa výrobky vysoké kvality s autentickou nálepkou „Vyrobeno v České republice.“ Vyznačuje se inovativním přístupem v rámci všech svých aktivit, což vede, v souladu se všemi hodnotami skupiny, k naplnění podnikových cílů.

5.4 Portfolio produktů, služeb

Protože hlavní činností podniku je obecně řečeno „kovovýroba“, pochopitelně bude většina jeho produktů spadat právě do této kategorie. Nejvýznamnější podíl v podnikovém portfoliu zastávají ocelové konstrukce, které jsou důležitou součástí všech průmyslových a stavebních investic. K dostání jsou v libovolné velikosti dle projektu zákazníka.

Dalším produktem jsou přesné svařence, které firma vyrábí v několika variantách, a své uplatnění naleznou například dále ve strojírenském či automobilovém průmyslu.

V neposlední řadě je firma díky mnohaletým zkušenostem v oboru schopna také produkce technologických celků pro skladování a dopravu sypkých hmot. Při blízké partnerské spolupráci se zákazníkem dosahuje u těchto celků nejlepších možných výsledků.

Firma ke všem produktům zajišťuje profesionální dílenskou dokumentaci, výrobu na vlastních zařízeních, povrchovou ochranu, dopravu a montáž. Samozřejmostí jsou také pružná reakce na požadavky zákazníka, profesionální přístup a spolehlivé jednání.

5.5 Majetková a finanční struktura podniku

Každý podnik potřebuje k vykonávání své činnosti kromě lidských zdrojů také majetek, který je v účetních výkazech zachycen v rámci majetkové struktury podniku. Tato struktura je společně s finanční strukturou součástí účetní rozvahy, která podává přehled o výši jednotlivých druhů majetku firmy, a také informace o původu tohoto majetku, vždy k určitému datu.

5.5.1 Majetková struktura podniku

Tabulka 1 Majetková struktura podniku Svarko, spol. s r.o. (vlastní zpracování)

	v tis. Kč	2014	2015	2016	2017	2018
Označení	AKTIVA CELKEM	8 272	7 392	7 367	8 538	12 434
B.	Stálá aktiva	3 673	3 653	3 196	3 030	3 180
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	3 673	3 653	3 196	3 030	3 180
C.	Oběžná aktiva	4 575	3 720	4 168	5 508	9 247
C. I.	Zásoby	438	1 097	62	1 156	2 822
C. II. + III.	Pohledávky	3 874	2 542	4 020	2 816	5 233
C. IV.	Peněžní prostředky	264	80	86	1 536	1 192
D.	Časové rozlišení aktiv	23	19	3	0	11

Majetková struktura firmy zachycená v tabulce 1 podává stručné informace o složení majetku firmy v letech 2014 – 2018. Majetek firmy se skládá ze stálých aktiv, oběžných aktiv a časového rozlišení. Důvodem absence dlouhodobého nehmotného majetku v rozvaze je povaha podniku, který je čistě výrobního charakteru a neeviduje žádný majetek tohoto druhu. Podíl jednotlivých položek se v průběhu let nijak dramaticky neliší. Jediným rokem, který vystupuje z řady, je rok 2018, kde dosahují oběžná aktiva vyšších než obvyklých hodnot. Během tohoto roku došlo ve firmě k významnému nárůstu výkonů a tím pádem se zvýšila položka zásob (nedokončené výroby) společně s nárůstem pohledávek. Firma v letech 2017, 2018 hromadila také větší množství peněžních prostředků, což bylo způsobeno čerpáním kontokorentního úvěru až do výše 4 milionů Kč.

5.5.2 Finanční struktura podniku

Tabulka 2 Finanční struktura podniku Svarko, spol. s r.o. (vlastní zpracování)

	v tis. Kč	2014	2015	2016	2017	2018
Označení	PASIVA CELKEM	8 272	7 392	7 367	8 538	12 434
A.	Vlastní kapitál	2 900	3 847	3 349	3 227	3 668
A. I.	Základní kapitál	136	136	136	136	136
A. IV.	VH minulých let	1 628	2 364	3 581	3 213	3 091
A. V.	VH běžné období	1 136	1 347	-368	-122	441
B. + C.	Cizí zdroje	5 360	3 532	3 979	5 254	8 675
C. I.	Dlouhodobé závazky	0	0	0	0	300
C. II.	Krátkodobé závazky	5 360	3 532	3 979	5 254	8 375
C. II. 2.	Úvěry	3 014	1 553	2 319	1 883	3 991
C. II. 4.	Závazky z obchodních vztahů	2 920	1 158	1 028	2 791	3 877
D.	Časové rozlišení pasiv	13	14	39	57	91

V druhé části rozvahy (tabulka 2) je možno vidět vyobrazeny pasiva firmy, které vysvětlují původ majetku, který firma používá k výkonu své činnosti. Vlastní kapitál firmy v průběhu zachycených let mírně kolísá, zatímco cizí zdroje mají kromě poklesu 2015/2014 spíše rostoucí tendenci. Tento jev je způsoben zejména nárůstem dodavatelských závazků společně s příjmem nového úvěru v roce 2018.

5.6 Charakteristika společnosti v rámci odvětví

Pro vytvoření lepší představy o analyzovaném podniku a jeho postavení na trhu budou následovat dvě tabulky (tabulka 3,4), ve kterých jsou zachyceny vybrané ekonomické ukazatele a jejich meziroční vývoj v letech 2016 – 2018. Společnost Svarko spol. s r.o. spadá do odvětví CZ-NACE 25: Výroba kovových konstrukcí a kovodělných výrobků, kromě strojů a zařízení, který ve zpracovatelském průmyslu patří k těm největším.

Tabulka 3 Ekonomický vývoj odvětví CZ-NACE 25 (vlastní zpracování)

v mil. Kč	2016	2017	2018	17/16	18/17
Tržby za prodej vlastních vyr. a sl.	335 423	363 423	384 071	8,35%	5,68%
Výkonová spotřeba	243 222	271 551	291 961	11,65%	7,52%
Osobní náklady	65 969	72 114	78 211	9,31%	8,45%
Výsledek hospodaření	26 505	30 967	29 311	16,83%	-5,35%

Po překonání celosvětové hospodářské krize v roce 2008 zaznamenává zpracovatelský průmysl České republiky téměř každoročně přírůstek ve většině ekonomických ukazatelů.

Oddíl CZ-NACE 25 dokonale kopíruje trend vývoje celého zpracovatelského průmyslu, přičemž v obou případech došlo k ojedinělému poklesu hospodářského výsledku v přechodných obdobích 2016/2015 a 2018/2017, což je z části zachyceno v tabulce výše (tabulka 3). Spousta podniků se přitom začíná zabývat i navazující kompletací svých kovodělných výrobků do strojírenských zařízení, což vede ke stabilnímu růstu přidané hodnoty, která bude v práci dále rozebrána.

Výroba kovových konstrukcí a kovodělných výrobků má dle MPO (2019) trvale významné místo ve sféře celého zpracovatelského průmyslu. Především pro strojírenský a automobilový průmysl je toto odvětví jedním z nejdůležitějších dodavatelů komponentů pro kompletaci konečných výrobků a zařízení.

Tabulka 4 Ekonomický vývoj společnosti Svarko, spol. s r.o. (vlastní zpracování)

v tis. Kč	2016	2017	2018	17/16	18/17
Tržby za prodej vlastních výr. a sl.	21 074	27 917	39 092	32,47%	40,03%
Výkonová spotřeba	12 650	21 446	32 164	69,53%	49,98%
Osobní náklady	7 374	7 104	6 881	-3,66%	-3,14%
Výsledek hospodaření	-368	-122	441	-66,85%	-464,75%

Stejně jako u celého odvětví, dochází u analyzovaného podniku k meziročnímu růstu tržeb za prodej vlastních výrobků a služeb, což je doprovázeno nárůstem výkonové spotřeby. Na rozdíl od průměrného podniku v odvětví se firmě nepodařilo v letech 2016 a 2017 vytvořit účetní zisk. To ovšem firmu nijak zvlášť neohrozilo, neboť v předchozích letech byla situace daleko příznivější a dostatečnou část zisků minulých let ponechává jako rezervu pro roky méně vydařené.

5.7 Vývoj základních ekonomických ukazatelů

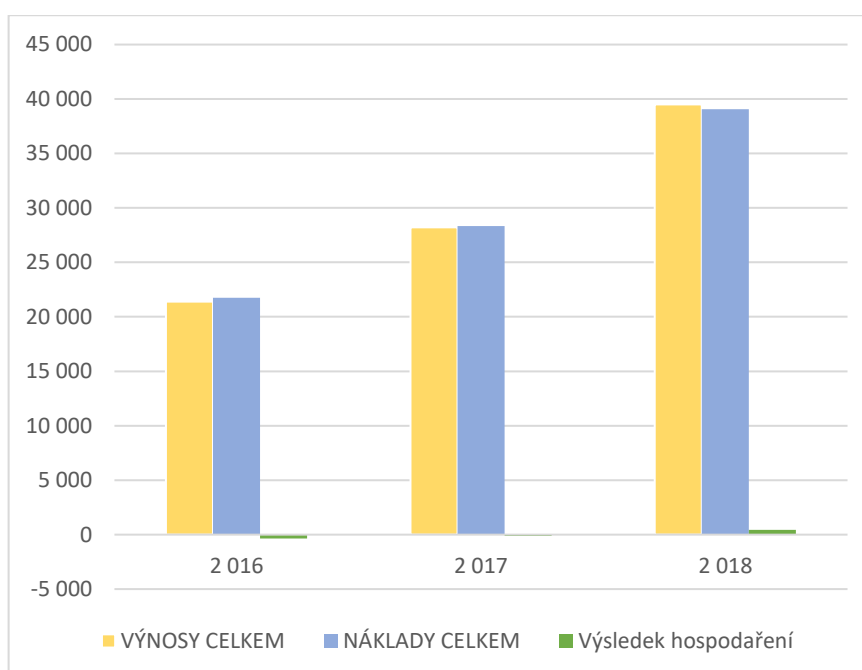
Jak už bylo v předchozí části práce vysvětleno, u podniku docházelo během analyzovaných let 2016 – 2018 k poměrně výraznému nárůstu tržeb společně s výkonovou spotřebou. Tento jev byl podmíněn navýšením objemů výroby, a to se tudíž projevilo na spoustě dalších položek, které budou dále prozkoumány v rámci samotné nákladové analýzy.

Tabulka 5 Vývoj základních ekonomických ukazatelů v letech 2016-2018 (vlastní zpracování)

Označení	v tis. Kč	2016	2017	2018
I.	Tržby za prodej výrobků a služeb	21 074	27 917	39 092
II.	Tržby za prodej zboží	0	0	0
III.	Ostatní provozní výnosy	318	252	393
VII.	Ostatní finanční výnosy	3	50	30
A.	Výkonová spotřeba	12 650	21 446	32 164
A. 1.	Náklady vyn. na prodané zboží	0	0	0
A. 2.	Spotřeba materiálu a energie	10 051	17 480	26 771
A. 3.	Služby	2 598	3 966	5 393
D.	Osobní náklady	7 374	7 104	6 881
Výnosy celkem		21 395	28 219	39 515
Náklady celkem		21 763	28 341	39 074
Výsledek hospodaření		-368	-122	441

Jak si můžeme dále povšimnout, jen ojediněle se objevují jiné druhy výnosů než tržby za prodej vlastních výrobků a služeb. Podnik se ve zbylých oblastech neangažuje a své úzké pole působnosti soustřeďuje na výrobu, ve které tvoří přidanou hodnotu pro své zákazníky.

Na grafu níže (obrázek 7) je možno vidět vývoj celkových výnosů a nákladů. Z grafu je též patrné, že společnosti se podařilo pouze v jednom ze tří analyzovaných let dosáhnout kladného hospodářského výsledku.



Obrázek 7 Vývoj základních ekonomických výsledků (vlastní zpracování)

6 ANALÝZA NÁKLADŮ

6.1 Současný stav řízení nákladů

V současnosti v podniku dochází k „řízení nákladů“ pouze v rámci finančního účetnictví, které je ve firmě spravováno pomocí softwaru Premier. Tento komplexní účetní a ekonomický systém od společnosti Premier system, a.s. nabízí řadu prvků potřebných pro řízení účetnictví celé organizace.

To představuje možnosti obsluhy všech faktur a objednávek, řízení majetku, daňovou evidenci a účetnictví. Firma se ještě donedávna řadila dle zákona o dani z příjmu mezi mikro účetní jednotky, v posledních letech ale překročila roční obrat 25 milionů Kč, což vyústilo v povinnost vést podvojný účetnictví. V minulosti ho však již vedla dobrovolně.

Účetní systém dále obsahuje daň z přidané hodnoty, přiznání k dani z příjmu, silniční daň či daň ze závislé činnosti. V neposlední řadě je k dispozici kompletní skladové hospodářství, které firma ovšem téměř nevyužívá, neboť ve valné většině případů dává materiál přímo do spotřeby. Drobnější množství materiálu poté uskladňuje jako přebytek z předchozích zakázek. V systému nechybí ani nástroj controllingu společně s řadou statistických výkazů a funkcí, ty však zůstávají nevyužity.

Jediná situace, ve které dochází v podniku k řízení nákladů, je velice zjednodušené kalkulování nákladů v jeho zakázkové výrobě. Protože se podnik specializuje výhradně na tento druh výroby, využívá v rámci svého účetního systému funkce „rozpouštění režii“, která bude v práci okrajově zmíněna. Management podniku má přitom přehled o svých přímých a režijních nákladech, které jsou koncem každého měsíce zpětně kalkulovány pro zjištění ziskovosti zakázek. Cena zakázky se však od této kalkulace nijak neodvíjí. Jiný druh nákladové analýzy či detailní sledování nákladů se v podniku neprovádějí.

Náklady společnost v případě potřeby plánuje v rádech týdnů, a to vždy ve spojitosti s jednou či více potencionálních zakázek. V takových případech se zaměřuje zejména na položky mezd a základního materiálu, aby pro něj daná zakázka nebyla z krátkodobého hlediska ztrátová.

6.2 Analýza přidané hodnoty

Každý podnik, ať je jeho podstata jakákoliv, musí pro své zákazníky vytvářet přidanou hodnotu. Tuto hodnotu si můžeme představit jako souhrn lidské a strojové práce, který se

v nákladech podniku projeví v položkách osobní náklady (lidská práce) a odpisy (strojová práce).

Tabulka 6 Analýza přidané hodnoty v letech 2016 – 2018 (vlastní zpracování)

v tis. Kč	2016	2017	2018
Přidaná hodnota	7 414	7 345	8 238
Osobní náklady	7 374	7 104	6 881
Odpisy	458	324	665
Výsledek hospodaření	- 368	- 122	441

U nákladové analýzy začínáme rozbořem přidané hodnoty, neboť její tvorba se vznikem některých druhů nákladů úzce souvisí. I přes to, že osobní náklady a odpisy do výpočtu účetní přidané hodnoty přímo nevstupují, je pro účely analýzy přínosné vyjádřit procentuální podíl těchto nákladů na přidané hodnotě kvůli sledování účasti jednotlivých složek na tvorbě této hodnoty. V případě analyzovaného podniku se lze domnívat, že valnou část přidané hodnoty tvoří právě lidská práce, i když její podíl oproti odpisům každoročně klesá z důvodu investic do nového dlouhodobého majetku.

Nejvyššího stavu účetní přidané hodnoty dosáhl podnik v roce 2015, který však není obsahem posledních tří analyzovaných období pro účel nákladové analýzy. V tomto roce dosáhl podnik účetní přidané hodnoty 9,6 milionu Kč (nárůst o více jak 20% oproti předchozímu období 2014), zatímco v následujícím roce tato hodnota klesla na 7,4 milionu Kč (tabulka 6). To bylo způsobeno poklesem tržeb o více než 35%.

Tabulka 7 Vertikální a horizontální analýza přidané hodnoty v letech 2016 – 2018 (vlastní zpracování)

v tis. Kč	2016	2017	2018	17/16	18/17
Přidaná hodnota	100%	100%	100%	-0,93%	12,16%
Osobní náklady	99,46%	96,72%	83,53%	- 3,66%	- 3,14%
Odpisy	6,18%	4,41%	8,07%	- 29,26%	105,25%
Výsledek hospodaření	-4,96%	-1,66%	5,35%	- 66,85%	- 461,48%

Napříc 40% vzrůstu tržeb v roce 2018 oproti roku 2017, se přidaná hodnota nijak významně neliší, neboť výkonová spotřeba vzrostla více než přímo úměrně tržbám, konkrétně o necelých 50%, přičemž vedení podniku v současné době tvrdí, že chování tohoto druhu nákladu není schopno cíleně ovlivňovat.

6.3 Analýza nákladů dle druhu

Následující kapitola práce je věnována analýze nákladů dle druhu. Jedná se tudíž o rozbor jednotlivých nákladových položek, které jsou tímto způsobem evidovány v účetních výkazech každé společnosti v souladu s českými účetními standardy. Tyto náklady jsou průběžně zaznamenávány do účetního systému během účetního období na základě přijatých a vystavených dokladů za celý podnik. Nákladové položky budou dále podrobněji rozebrány stejným způsobem, jak je podnik vede v rámci svého účetního oddělení.

Tabulka 8 Rozbor nákladů podle druhu v letech 2016 – 2018 (vlastní zpracování)

v tis. Kč	2016	2017	2018
Výkonová spotřeba	12 650	21 446	32 164
- Spotřeba materiálu a energie	10 051	17 480	26 771
- Služby	2 598	3 966	5 393
Změna stavu zásob vlastní činnosti	1 010	-874	-1 310
Osobní náklady	7 374	7 104	6 881
- Mzdové náklady	5 437	5 246	5 031
- Náklady na sociální a zdravotní pojištění	1 790	1 736	1 660
- Ostatní náklady	147	122	190
Úpravy hodnot v provozní oblasti	458	324	665
Ostatní provozní náklady	145	168	458
- Zůstatková cena prodaného DM	0	0	285
- Daně a poplatky	55	61	64
- Jiné provozní náklady	90	107	109
Nákladové úroky a podobné náklady	46	31	82
Ostatní finanční náklady	80	141	130
Daň z příjmu	0	0	4
Náklady celkem	21 763	28 340	39 074

Každou nákladovou položku jsem se rozhodl definovat jako samostatnou položku seznamu pro lepší přehlednost. Konkrétní čísla použita v následujícím rozboru se vztahují k účetním výkazům roku 2018.

1. Výkonová spotřeba

Položka výkonové spotřeby v účetnictví firmy obsahuje tři hlavní složky: spotřeba materiálu, spotřeba energie a služby.

- *Spotřeba materiálu:* Položka spotřeby materiálu obsahuje velkou spoustu podsložek evidovaných na analytických účtech. Nejzákladnější položkou je základní materiál, který představuje valnou většinu této kategorie, konkrétně necelých 94% . Pod základním materiálem firma zahrnuje veškerý vstupní

materiál pro výrobu. Jedná se tedy výhradně o kovové pláty a další části tomu podobné. Tento materiál pochopitelně vstupuje do další výroby a zpracování, kde k němu přibývají další materiálové položky, kterými mohou být například veškerý režijní materiál či ochranné pracovní pomůcky, které se vedou zvlášť pod jedním z analytických účtů. Samostatné analytické účty jsou vytvořeny také pro „barvy, ředidla, tužidla“, stejně jako třeba „kotouče, vrtáky, šrouby“. Dalšími položkami, kterým byly za účelem přehlednosti vytvořeny samostatné analytické účty jsou „kancelářské pomůcky“, „pohonné hmoty“, „technické plyny“ a „jiné drobné režijní nákupy“. Extra položka, která stojí za zmínění, je „spotřeba uhlí“, které však nebylo spotřebováno za účelem chodu výroby, nýbrž za účelem výtopu veškerých výrobních i správních prostor.

- *Spotřeba energie*: Obsahuje energii spotřebovanou pro udržení chodu výroby, stejně tak jako osvětlení a další nutná spotřeba pro technicky hospodářský úsek firmy. Spotřeba energie se pohybuje v roce 2018 okolo 360 000,- Kč, což představuje hodnotu sníženou o výtop uhlím, které se, jak už bylo řečeno, eviduje jako spotřebovaný materiál.
- *Služby*: Pod touto položkou firma eviduje nejen „opravy a udržování“, „cestovné“ či „náklady na reprezentaci“, největší podpoložku tvoří „ostatní služby“, které zahrnují ve své podstatě externí služby všeho druhu poskytnuté analyzované firmě a jsou valnou většinou nákladové položky služeb. Zde se jedná například o výrobní služby (74%) a přepravu (7%). Zbytek tvoří jiné nevýrobní služby (5%) a další drobné položky.

2. Změna stavu zásob vlastní činnosti

Jedinou položkou této kategorie je „změna stavu nedokončené výroby“, která představuje změny, které nastaly v rámci výroby při operativním fungování podniku. Za rok 2018 tato položka dosahuje záporné hodnoty přibližně 1,3 milionu Kč.

3. Osobní náklady

Prvními položkami osobních nákladů jsou:

- *Mzdové náklady*: Tento účet, jak už z názvu vyplývá, zahrnuje mzdy zaměstnanců podniku. Mzdy jsou rozděleny na dvě kategorie – „výrobní režie“ a „správní režie“. Protože je v podniku zaveden pouze jednosměnný

provoz, mzdy výrobních dělníků jsou vedeny jako režijní, stejně jako mzdy pracovníků již dříve zmiňovaného technicky hospodářského úseku.

- *Náklady na sociální a zdravotní pojištění:* Tuto položku tvoří pouze zákonné sociální a zdravotní pojištění. Pojištění je zajištěno společností Kooperativa pojišťovna, a.s.
- *Zákonné sociální náklady:* Zahrnuje výplaty mezd při nemoci zaměstnanců, a také výdej stravenek poskytnutých zaměstnavatelem.

Zbylou položkou na seznamu jsou „*Příjmy společníků a členů družstva ze závislé činnosti*“.

4. Úpravy hodnot v provozní oblasti

Jedná se o nákladovou položku obsahující jedinou podskupinu nákladů s názvem „odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku“. Do této podskupiny spadají například „odpis č. 21 – budova výrobní haly“, „odpis č. 58 – svářečka OMEGA 2 550“ či nová položka od roku 2018 „odpis č. 67 – ohraňovací lis Amada“.

5. Ostatní provozní náklady

Tuto skupinu nákladů reprezentují dvě hlavní složky. Jednou z nich jsou:

- *Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku:* Obsahuje položku „zůstatková cena prodaného dlouhodobého hmotného majetku“, která představuje prodej automobilu: Hyundai ix35 za účelem nákupu nového automobilu: Hyundai Tucson.
- *Daně a poplatky:* Jsou tvořeny několika druhy daní. Konkrétně se jedná o „daň silniční“, „daň z nemovitostí“ a nepřímo specifikované „ostatní daně a poplatky“. Každá kategorie zaujímá přibližně stejnou část těchto nákladů.
- *Jiné provozní náklady:* Spadá zde pouze pojištění firemních automobilů společnostmi Česká pojišťovna, pojišťovna Allianz a UniCredit Bank.

6. Nákladové úroky a podobné náklady

Obsahuje jedinou nákladovou položku, a tou jsou „úroky“.

7. Ostatní finanční náklady

Jednou z posledních položek nákladového seznamu společnosti Svarko spol. s r.o. jsou ostatní finanční náklady, které jsou reprezentovány „kursovými ztrátami“ společně s

„ostatními finančními náklady“, do nichž spadají „bankovní poplatky“ a další „zákonně pojištění Kooperativa“ – konkrétně se jedná o pojištění odpovědnosti za škodu.

8. Daň z příjmu

Samostatná kategorie obsahující pouze položku „daň z příjmu – splatná“ pro účetní období 2018, kde nabyla částky necelých 4 000 Kč.

6.3.1 Vertikální analýza

Využití vertikální analýzy je velmi široké, a používá se nejen při analýze nákladů, ale obecně se dá říci, že své využití nalezne téměř ve všech ekonomických i jiných oblastech. Zjednodušeně řečeno slouží k procentuálnímu rozboru předem definovaného celku. V našem konkrétním případě se jedná o celkové náklady podniku, kterými se budu dále zabývat.

Tabulka 9 Vertikální analýza nákladů v letech 2016 – 2018 (vlastní zpracování)

v tis. Kč	2016	2017	2018
Výkonová spotřeba	58,13%	75,67%	82,32%
- Spotřeba materiálu a energie	46,18%	61,68%	68,52%
- Služby	11,94%	13,99%	13,80%
Změna stavu zásob vlastní činnosti	4,64%	-3,08%	-3,35%
Osobní náklady	33,88%	25,07%	17,61%
- Mzdové náklady	24,98%	18,51%	12,88%
- Náklady na sociální a zdravotní pojištění	8,22%	6,13%	4,25%
- Ostatní náklady	0,68%	0,43%	0,49%
Úpravy hodnot v provozní oblasti	2,10%	1,14%	1,70%
Ostatní provozní náklady	0,67%	0,59%	1,17%
- Zůstatková cena prodaného DM	0,00%	0,00%	0,73%
- Daně a poplatky	0,25%	0,22%	0,16%
- Jiné provozní náklady	0,41%	0,38%	0,28%
Nákladové úroky a podobné náklady	0,21%	0,11%	0,21%
Ostatní finanční náklady	0,37%	0,50%	0,33%
Daň z příjmu	0,00%	0,00%	0,01%
Náklady celkem	100%	100%	100%

Protože je firma čistě výrobního charakteru, ve všech analyzovaných letech dosahuje největšího podílu na celkových nákladech *výkonová spotřeba*, která se pohybuje v rozmezí od 58,13 % v roce 2016 až po 82,32 % dosažených v roce 2018, což je zachyceno v tabulce vertikální analýzy (tabulka 9). Základní materiál představuje ve všech letech největší podíl této položky. Zatímco absolutní velikost *spotřebovaného materiálu* se v průběhu let poměrně výrazně liší, procentuální zastoupení jednotlivých položek této kategorie zůstává

přibližně stejné. *Spotřeba energie* je navzdory výrazným změnám v roční spotřebě materiálu téměř neměnná a dosahuje vždy hodnot okolo 360 000 Kč (způsobeno tím, že firma operuje pouze na jednu směnu, tudíž veškerá spotřeba el. energie zůstává prakticky stejná).

Struktura *služeb* je v průběhu let lehce odlišná, nejvýznamnější položkou jsou však v každém z případů ostatní služby, u kterých největší část zastupují externí výrobní služby následovány náklady za přepravu.

Další položkou, která v každém z roků zaujímá dosti odlišné procentuální zastoupení na celkových nákladech, jsou *osobní náklady*. Ačkoliv se v absolutní hodnotě nijak výrazně neliší, její relativní podíl na celkových nákladech poměrně výrazně klesá, což je způsobeno nárůstem celkových nákladů samotných, zatímco počet zaměstnanců ani jejich platové ohodnocení nezaznamenali výraznější změny.

Úprava hodnot v provozní oblasti neboli odpisy mají ve většině případů klesající tendenci. Tak tomu bylo u podniku při přechodu 2016/2015, v roce 2018 ovšem došlo k opětovnému nárůstu hodnot, v průměru dosahuje tato nákladová položka zastoupení přibližně 1,6% celkových nákladů. Nejvyšších hodnot v této oblasti dosahují odpisy automobilů.

U *ostatních provozních nákladů* došlo též k drobné strukturální změně, neboť rok 2018 byl jediným rokem, kdy firma vykazovala položku zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku. Ta tímto způsobem lehce navýšila podíl kategorie, do které spadá, oproti předchozím letem.

Zbytek nákladových položek si v průběhu let zachovává přibližně stejnou strukturu, budou tím pádem rozebrány v následující části práce při horizontální analýze.

6.3.2 Horizontální analýza

Horizontální analýza obdobně jako analýza vertikální zastává využití zejména v ekonomických oblastech, kde slouží k zachycení vývojových trendů, ať už se jedná o vývoj majetkové a finanční struktury nebo například nákladových položek, jako v našem případě.

První a zároveň nejvýznamnější nákladovou položkou, co se týče meziročních změn, je bez pochyby výkonová spotřeba, která, jak už bylo zmíněno při vertikálním rozboru nákladů, představuje největší podíl všech nákladů firmy v každém ze sledovaných období. Obě dvojice porovnávaných let poukazují na významný meziroční nárůst výkonové spotřeby, v jednom z případů tento rozdíl přesahuje v absolutní hodnotě více než 10 milionů korun.

Tabulka 10 Horizontální analýza nákladů v letech 2016 – 2018 (vlastní zpracování)

v tis. Kč	2017/2016		2018/2017	
	Rozdíl	% změna	Rozdíl	%
Výkonová spotřeba	8 796	69,53%	10 718	49,98%
- Spotřeba materiálu a energie	7 429	73,91%	9 291	53,15%
- Služby	1 368	52,66%	1 427	35,98%
Změna stavu zásob vlastní činnosti	-1 884	-186,53%	-436	49,89%
Osobní náklady	-270	-3,66%	-223	-3,14%
- Mzdové náklady	-191	-3,51%	-215	-4,10%
- Náklady na soc. a zdrav. pojištění	-54	-3,02%	-76	-4,38%
- Ostatní náklady	-25	-17,01%	68	55,74%
Úpravy hodnot v provozní oblasti	-134	-29,26%	341	105,25%
Ostatní provozní náklady	23	15,86%	290	172,62%
- Zůstatková cena prodaného DM	0	0,00%	285	0,00%
- Daně a poplatky	7	12,96%	3	4,92%
- Jiné provozní náklady	17	18,89%	2	1,87%
Nákladové úroky a podobné náklady	-15	-32,61%	51	164,52%
Ostatní finanční náklady	61	76,25%	-11	-7,80%
Daň z příjmu	0	0,00%	4	0,00%
Náklady celkem	6 577	30,22%	10 730	37,88%

V předchozí kapitole byl tento jev již částečně vysvětlen, jedná se tedy o nárůst způsobený téměř dvojnásobnou spotřebou základního vstupního materiálu do výroby. Konkrétně se v roce 2016 spotřeboval základní materiál za 8,03 milionu korun, zatímco v roce 2017 to bylo 15,4 milionu korun a o rok později dosáhla tato spotřeba již 24,58 milionu korun.

Více než 50% nárůst zaznamenaly z roku 2016 na rok 2017 *služby*, u kterých došlo téměř ke ztrojnásobení nákladů za přepravu - způsobeno větším množstvím produkce výrobků, které firma vyvážela například do Německa či Slovenska. V dalších obdobích absolvovala menší množství zahraničních zakázek, ušetřila tedy poměrně vysoký objem těchto nákladů. Dále došlo k nevšedně vysokému nárůstu služeb, které firma eviduje jako režijní. Do této kategorie spadá nespočet položek, jako jsou například: parkovné, školení, lékař či půjčování nářadí. Překvapivě malou částkou se na zvýšení nákladů podílely služby výrobní. Naopak pro další porovnávané období 2018/2017 došlo k poklesu dříve zmiňovaných režijních nákladů, ovšem výrobní služby tentokrát vyšly firmu na bezmála 4 miliony korun oproti 1,8 milionu v roce 2017. V roce 2018 byly také služby pro lepší orientaci rozděleny do vícero kategorií jako „služby režijní výrobní“ a „služby nevýrobní“.

Ačkoliv podíl *osobních nákladů* na celkových nákladech meziročně klesá, v absolutních hodnotách jsou tyto náklady téměř neměnné, což bylo vysvětleno již v předchozí kapitole.

Dochází zde pouze k drobnému poklesu, jež je způsoben propuštěním 4 (2017/2016) a 1 (2018/2017) zaměstnance.

U položky *úprava hodnot v provozní oblasti* došlo v průběhu analyzovaných let nejdříve k poklesu i přes to, že firma využívá rovnoměrných odpisů pro veškerý evidovaný majetek, to bylo způsobeno úplným odepsáním některých majetkových položek. K nárůstu došlo v roce 2018, v kterém se firma rozhodla pro obnovení svého vozového parku prodejem jednoho z automobilů a následným nákupem automobilu nového.

Ostatní provozní náklady zaznamenaly skokový nárůst z důvodu prodeje dlouhodobého majetku, u kterého se do nákladů zaúčtovala jeho zůstatková cena. Zbytek této nákladové skupiny, představující pojištění přepravních prostředků, zůstává stejný jako v předcházejících letech.

Nákladové účty *nákladové úroky a podobné náklady* a *ostatní finanční náklady* během let zaznamenaly kolísání zejména v důsledku kurzových změn, které se v letech 2017 a 2018 projeví na rozdíl od prakticky nulové hodnoty v roce 2016.

6.4 Členění nákladů podle účelu vynaložení

Jak již bylo v úvodu hlavní kapitoly řečeno, v analyzované společnosti nedochází k hlubšímu sledování nákladů jako takových, avšak při evidenci jednotlivých nákladových položek na analytických účtech se náklady, jež není možno přiřadit jednotlivým zakázkám, rozdělují do dvou skupin – výrobní a správní režie. Tyto náklady se charakterizují jako nepřímé režijní náklady, které jsou následně přiřazeny zakázkám podle pracovní.

Ačkoliv jsou tyto nepřiraditelné náklady jednotlivým zakázkám rozděleny do dvou skupin, pro alokaci slouží v případě výrobní i správní režie jediná rozvrhová základna, a tou jsou přímé mzdy výrobních pracovníků. V následující tabulce je uveden příklad rozpouštění režie, respektive alokace režijních nákladů jednotlivým zakázkám v měsíci duben 2018.

Tabulka 11 Ukázka rozpouštění režie duben 2018 (vlastní zpracování)

	Výrobní režie	Údržba areálu	Mostové díly	Podstavy	Cheb	Sušičky	Výroba podlah
Kč	369 918	1 574	146 650	19 671	157 860	41 802	2 361
%	100%	0,43%	39,64%	5,32%	42,67%	11,30%	0,64%
	Správní režie	Údržba areálu	Mostové díly	Podstavy	Cheb	Sušičky	Výroba podlah
Kč	271 457	1 155	107 617	14 435	115 843	30 676	1 732
%	100%	0,43%	39,64%	5,32%	42,67%	11,30%	0,64%

Z prezentované tabulky (tabulka 11) si můžeme povšimnout, že u výrobní i správní režie dochází k její alokaci pomocí stejného klíče - přímých mezd, které se zaznamenávají jako čas jednotlivých pracovníků strávený u konkrétní zakázky (činnosti).

Navzdory skutečnosti, že jsou tyto režijní náklady rozděleny do dvou kategorií, skutečná povaha následného přiřazení nabývá vlastnosti sumační varianty přírážkové kalkulace (veškeré režijní náklady se považují za jednu velkou skupinu), u které bohužel dochází z důvodu jediné univerzální rozvrhové základny k řadě nepřesností, protože výrobní a správní režijní náklady se nevyvíjejí úměrně zvolené rozvrhové základně, tedy času pracovníků stráveném na jednotlivých činnostech.

Jelikož takové dělení neposkytuje v současném provedení spolehlivé informace o nákladech a jejich případném využití v rámci kalkulace, bude sloužit k účelům práce pouze jako ukázkový příklad.

6.5 Členění nákladů v závislosti na objemu výroby

Další část práce bude věnována členění nákladů v závislosti na objemu výroby. Jelikož společnost Svarko spol. s r.o. ve své účetní evidenci nerozlišuje náklady na variabilní a fixní, musely být pro účely práce náklady náležitě rozčleněny pomocí klasifikační analýzy. Podkladem pro klasifikační analýzu nákladů byly interní materiály poskytnuté vedoucím pracovníkem účetního oddělení, přičemž valnou většinu nákladových položek bylo potřeba dle pečlivého uvážení rozdělit na fixní a variabilní složku. Výstup této klasifikace bude dále sloužit jako podklad pro provedení řady výpočtů a definování nákladových funkcí.

6.5.1 Variabilní náklady

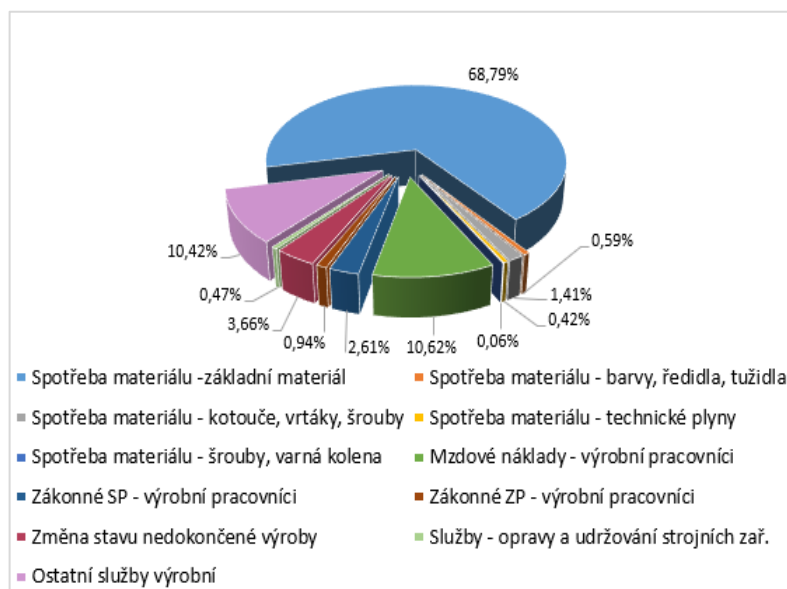
Výstupem první části klasifikační analýzy je soubor variabilních nákladů. Jak už bylo v průběhu teoretické části vysvětleno, pro tyto náklady je specifické, že se jejich absolutní velikost mění při změnách objemu výroby.

Ačkoliv podnik náklady přímo nerozděluje na fixní a variabilní složku, u spotřeby materiálu eviduje položku *režijní materiál*, do které dle vlastního uvážení zahrnuje některé druhy materiálu smíšeného charakteru. Většina obsahu této položky splňuje definici fixních nákladů, zbylá část byla však se zbytkem variabilní materiálové spotřeby rozčleněna do následujících kategorií (tabulka 12).

Tabulka 12 Struktura variabilních nákladů v letech 2016 – 2018 (vlastní zpracování)

v Kč	2016	2017	2018
Spotřeba materiálu - základní materiál	8 204 113	15 540 768	24 592 138
Spotřeba materiálu - barvy, ředidla, tužidla	36 290	98 630	210 797
Spotřeba materiálu - kotouče, vrtáky, šrouby	380 764	435 486	505 287
Spotřeba materiálu - technické plyny	241 121	251 683	151 540
Spotřeba materiálu - šrouby, varná kolena	20 883	0	21 584
Mzdové náklady - výrobní pracovníci	4 027 081	4 001 619	3 794 965
Zákonné SP - výrobní pracovníci	995 487	982 391	933 304
Zákonné ZP - výrobní pracovníci	358 376	353 666	335 990
Změna stavu nedokončené výroby	1 010 352	-873 874	-1 310 208
Služby - opravy a udržování strojních zař.	146 263	135 501	169 277
Ostatní služby výrobní	1 672 592	1 833 145	3 724 983
Variabilní náklady celkem	17 093 322	22 759 015	33 129 657

Do variabilních nákladů bylo kromě základního výrobního materiálu zařazeno několik dalších položek, jako jsou například barvy, ředidla či technické plyny přímo související s výrobní činností. Tyto náklady tudíž svými vlastnostmi splňují definici variabilních nákladů – mění svoji velikost při změnách v objemu výroby.



Obrázek 8 Struktura variabilních nákladů v roce 2018 (vlastní zpracování)

Variabilní spotřebu materiálu následují mzdové náklady výrobních pracovníků včetně zákonného sociálního a zdravotního pojištění. Tyto náklady byly v účetním systému již rozděleny na mzdové náklady výrobních zaměstnanců a mzdové náklady správních režii, které pochopitelně spadají do nákladů fixních. Ostatními zástupci kategorie variabilních

nákladů jsou opravy a udržování strojních zařízení společně se službami externích podniků v oblasti výrobních procesů.

6.5.2 Fixní náklady

Výstupem druhé části klasifikační analýzy je soubor fixních nákladů, které se na rozdíl od nákladů variabilních při změnách objemů výroby nemění. Pod fixní náklady bylo zařazeno poněkud větší množství samostatných položek, avšak procentuální podíl na celkových nákladech je v průměru analyzovaných let necelých 19%.

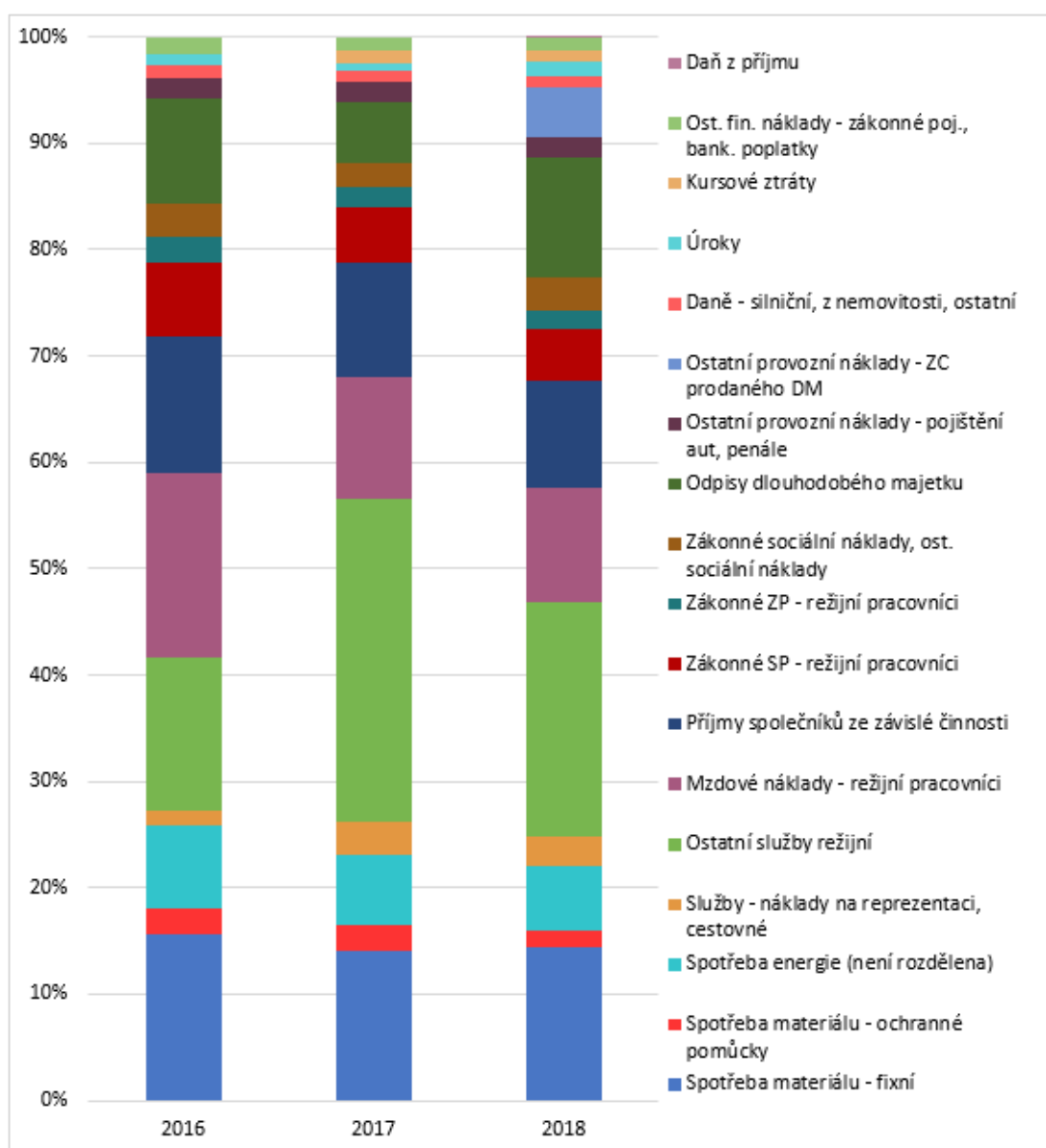
Tabulka 13 Struktura fixních nákladů v letech 2016 – 2018 (vlastní zpracování)

v Kč	2016	2017	2018
Spotřeba materiálu – fixní	729 470	785 775	857 306
Spotřeba materiálu - ochranné pomůcky	113 202	130 915	88 951
Spotřeba energie (není rozdělena)	365 836	374 164	360 721
Služby - náklady na reprezentaci, cestovné	63 177	173 079	173 029
Ostatní služby - režijní	676 427	1 589 805	1 304 836
Mzdové náklady - režijní pracovníci	810 107	644 204	634 666
Příjmy společníků ze závislé činnosti	600 134	600 327	601 134
Zákonné SP - režijní pracovníci	318 497	289 121	287 527
Zákonné ZP - režijní pracovníci	117 247	106 676	106 100
Zákonné sociální náklady, ost. sociální náklady	147 298	121 849	190 636
Odpisy dlouhodobého majetku	457 712	424 219	665 483
Ostatní provozní náklady - pojištění aut, penále	90 363	107 322	109 384
Ostatní provozní náklady - ZC prodaného DM	0	0	285 321
Daně - silniční, z nemovitosti, ostatní	54 183	60 754	63 414
Úroky	46 457	32 208	82 032
Kursově ztráty	5 420	65 452	63 234
Ost. fin. náklady - zákonné poj., bank. poplatky	74 121	75 293	66 637
Daň z příjmu	0	0	3 990
Fixní náklady celkem	4 669 651	5 581 163	5 944 401

Složení fixních nákladů zachycuje tabulka 13, ve které můžeme vidět vývoj jednotlivých nákladů během tří analyzovaných let. Hlavními položkami z hlediska objemu fixních nákladů jsou fixní (neměnná) spotřeba materiálu, jehož hodnota zaznamenala v průběhu let skokový nárůst způsobený daleko větším objemem prováděných výkonů. Dále režijní služby, u kterých došlo k nevšednímu nárůstu v důsledku rozsáhlých zaměstnaneckých školení společně s více jak trojnásobným nárůstkem nákladů za dopravu, díky čemuž jsou ve dvou z analyzovaných let celkově největší složkou fixních nákladů. Jednou z dalších

položek jsou odpisy dlouhodobého majetku, které jsou typickým příkladem fixních nákladů a v roce 2018 došlo k jejich nárůstu nákupem nových firemních automobilů. Celým svým objemem spadají do fixních nákladů spotřeby veškerých energií. Je to z důvodu absence jakéhokoliv dělení - energie jsou tedy považovány v celé každoroční velikosti za fixní náklad.

Navzdory poměrně rozsáhlým změnám ve struktuře fixních nákladů, možno vidět na grafu níže (obrázek 9), se souhrnná výše fixních nákladů významně neliší, i přes velké rozdíly v celkových objemech výroby, což odpovídá a potvrzuje povahu tohoto druhu nákladů



Obrázek 9 Stavba fixních nákladů v letech 2016 – 2018 (vlastní zpracování)

6.5.3 Srovnání členění nákladů v závislosti na objemu výroby

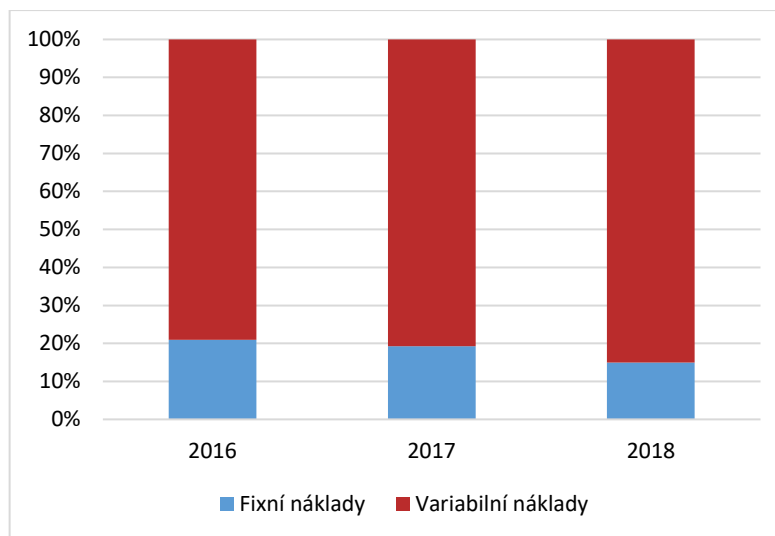
Jedna z posledních částí bakalářské práce se zabývá porovnáním variabilních a fixních nákladů, jejichž složení bylo vysvětleno v předchozí kapitole. V průběhu analyzovaných let se poměr těchto nákladových druhů příliš nelišil. U všech zkoumaných let můžeme konstatovat, že daleko významnějším zástupcem celkových nákladů byly náklady variabilní. Tuto skutečnost připomíná shrnutí v následující tabulce (tabulka 14).

Tabulka 14 Struktura celkových nákladů v letech 2016 – 2018 (vlastní zpracování)

	2016		2017		2018	
	v tis. Kč	v %	v tis. Kč	v %	v tis. Kč	v %
Variabilní náklady	17 093	78,54%	22 759	80,31%	33 130	84,79%
Fixní náklady	4 670	21,46%	5 581	19,69%	5 944	15,21%
Celkové náklady	21 763	100%	28 340	100%	39 074	100%

Z tabulky je též patrné, že během jednotlivých let dosahovaly fixní náklady podobných hodnot, zatímco u variabilních nákladů docházelo k postupnému nárůstu v důsledku vyšší výkonové spotřeby a s ní spojeným nárůstem služeb ve výrobní oblasti poskytnutých externími podniky.

Pro vytvoření lepší představy o složení celkových nákladů je graficky zaznamenán poměr fixních a variabilních nákladů (obrázek 10), z kterého je zřejmá převaha variabilních nákladů nad fixními. Tato skutečnost je, jak už bylo v práci nejednou řečeno, dána povahou podniku, jakožto výrobního, jehož variabilní náklady tvoří valnou většinu všech nákladů.



Obrázek 10 Poměr fixních a variabilních nákladů v letech 2016 – 2018 (vlastní zpracování)

7 MODELOVÁNÍ A PRÁCE S NÁKLADY

V následující kapitole se budu věnovat práci s náklady za využití vybraných nástrojů vysvětlených v teoretické části. Pro účely praktického aplikování těchto nástrojů vycházíme vždy z klasifikace nákladů na fixní a variabilní složku, přičemž takové rozdělení bylo již provedeno v předchozí kapitole a je jedním z nejvýznamnějších a všeobecně nejvíce využívaných dělení používaných pro další nákladovou analýzu a budoucí řízení podnikových nákladů.

7.1 Bod zvratu

Cílem této části práce je určit bod zvratu vybrané společnosti v horizontu tří analyzovaných let. Bodu zvratu je dosaženo při takovém objemu produkce (výnosů), kdy je podnik schopen pokrýt všechny své fixní i variabilní náklady a od této chvíle je připraven začít vytvářet zisk potřebný k jeho přežití a dalšímu rozvoji.

Propočet bodu zvratu v jednotlivých letech provádíme zejména ke zjištění výše výnosů potřebných na pokrytí všech výše zmíněných nákladů, tudíž aby se podnik nedostal do ztráty.

Podobně jako u většiny ostatních podniků, produkce analyzované firmy je heterogenního charakteru, je proto potřeba využít tzv. haléřový ukazatel variabilních nákladů, který vyjadřuje podíl těchto nákladů na celkových tržbách.

Tabulka 15 Výpočet bodu zvratu v letech 2016 – 2018 (vlastní zpracování)

v tis. Kč	2016	2017	2018
Výnosy	21 395	28 219	39 515
Variabilní náklady	17 093	22 759	33 130
Fixní náklady	4 670	5 581	5 944
Haléřový ukazatel	0,7989	0,8065	0,8384
Krycí příspěvek	4 302	5 460	6 385
Bod zvratu	23 222	28 842	36 782

Výpočty bodu zvratu jednotlivých let byly za účelem přehlednosti zpracovány v tabulce 15, která obsahuje výsledky propočtů provedených dle vzorců (4.2) a (4.4) z teoretické části.

Z tabulky můžeme snadno vyčíst situaci, v jaké se podnik v předchozích letech nacházel. Během prvních dvou analyzovaných let (2016, 2017) si můžeme povšimnout, že bod zvratu se nachází na vyšší úrovni než skutečné výnosy dosažené během těchto období. Krycí příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku, který byl vypočten jako rozdíl

celkových výnosů a celkových variabilních nákladů, nedosáhl hodnot potřebných k úhradě fixních nákladů a následné tvorbě zisku. Odlišná situace nastala v roce 2018, ve kterém se jako jediném podařilo podniku dosáhnout kladného hospodářského výsledku. Tabulka zachycuje hodnoty krycího příspěvku, který v tomto roce převyšuje fixní náklady a slouží jako prostředek na tvorbu zisku. V letech nezachycených v rámci analýzy podnik dosahoval také obstojných hospodářských výsledků, můžeme tudíž usoudit, že roky 2016 a 2017 byly pro podnik méně šťastné a v dalších obdobích dojde s největší pravděpodobností k opětovnému zlepšení situace.

Objem ročních prováděných výkonů se na celé účetní období v podniku neplánuje, ale vzhledem k orientaci podniku výhradně na zakázkovou výrobu, plánuje veškerou svoji činnost cca měsíc nebo čtvrtletně dopředu podle přijatých zakázek, což může být v řádech týdnů před zahájením výroby dané zakázky.

Podnik by chtěl v dalších letech dosáhnout předpokládaného zisku v hodnotě alespoň 500 tis. Kč v případě neutrální předpovědi. V takovém případě by bod zvratu při shodné výši fixních nákladů s rokem 2018 byl vypočten následovně:

$$q(BZ) = \frac{5\,944\,401 + 500\,000}{(1 - 0,8407)} = 40\,454\,495 \text{ Kč}$$

Pokud by plán ročního zisku byl předem stanoven na výše zmíněných 500 tis. Kč, bylo by bodu zvratu dosaženo při korunově vyjádřeném objemu výroby 40 454 495 Kč.

7.1.1 Bezpečnostní podnikatelská rezerva

Provedení analýzy bodu zvratu v předchozí části bude dále využito pro stanovení bezpečnostní podnikatelské rezervy. K výpočtu této rezervy slouží výpočet za pomoci vzorců (4.6) a (4.7) z teoretické části.

Tabulka 16 Výpočet bezpečnostní podnikatelské rezervy v letech 2016 – 2018 (vlastní zpracování)

v tis. Kč	2016	2017	2018
Výnosy	21 395	28 219	39 515
Bod zvratu	23 222	28 842	36 782
Bezpečnostní rezerva (Kč)	-1 827	-623	2 733
Bezpečnostní rezerva (%)	-8,54%	-2,21%	6,92%

Z důvodu záporných hospodářských výsledků společnosti v letech 2016 a 2017 je pochopitelné, že bezpečnostní podnikatelská rezerva, která se stanoví jako rozdíl celkových výnosů a výnosů potřebných k dosažení bodu zvratu, bude dosahovat záporných hodnot. Vyčíslení této rezervy bylo provedeno v absolutních i procentuálních hodnotách ze stejných podkladových materiálů. Například v roce 2018, jakožto jediném „úspěšném“ roce pro analyzovaný podnik, dosahuje bezpečnostní podnikatelská rezerva hodnoty téměř 2,8 milionu korun. Zjednodušeně řečeno – podnik by v tomto roce mohl dosáhnout o 6,92% nižšího objemu výnosů (výkonů), aniž by se dostal do ztráty. Při takovém poklesu by došlo k vyčerpání bezpečnostní podnikatelské rezervy a podniku by přišel o svůj účetní zisk.

7.2 Provozní páka

Dalším nástrojem modelování nákladů je výpočet tzv. provozní páky, která reprezentuje stupeň výrobní automatizace daného podniku. V případě, že je pro podnik charakteristický vysoký podíl fixních nákladů, efekt provozní páky by měl být významnější než u podniku, kde převažují náklady variabilní. Stupeň provozní páky nám poté udává, o kolik by se zvětšil podnikový zisk v případě, že by došlo k 1% nárůstu tržeb.

Tabulka 17 Výpočet stupně provozní páky za rok 2018 (vlastní zpracování)

T ₀ (100%)	39 515 000	T ₁ (101%)	39 910 150
FN	5 944 401	FN	5 944 401
VN ₀ (100%)	33 129 657	VN ₁ (101%)	33 460 954
Z ₀	440 942	Z ₁	504 795
Stupeň provozní páky 2018	14,48%		

Výpočet stupně provozní páky byl vypracován pouze pro rok 2018, protože u předchozích analyzovaných let dosahovaly zisky záporných hodnot, výsledky výpočtů by tudíž nebylo možné interpretovat.

V případě, že by tržby podniku vzrostly o 1%, společně s nimi by musely vzrůst i variabilní náklady potřebné na dosažení těchto tržeb, zatímco náklady fixní zůstávají stejné.

Po dosazení konkrétních čísel z tabulky 17 do vzorce (5.1) teoretické části, získáme následující výpočet:

$$SPP = \frac{\frac{504795 - 440942}{440942}}{\frac{39910150 - 39515000}{39515000}} = 14,48\%$$

U analyzovaného podniku tento výsledek znamená, že při navýšení tržeb o 1% by podnik dosáhl o 14,48% lepšího hospodářského výsledku. Nezvykle vysoké procento stupně provozní páky i v případě podniku s převahou variabilních nákladů je způsobeno nízkou úrovní původního hospodářského výsledku v roce vybraném pro výpočet.

Následující tabulka byla sestavena za účelem simulace odlišného stupně provozní páky při pozměněných hodnotách ve struktuře celkových nákladů. Fixní náklady byly pro výpočet imaginárního scénáře sníženy z původní hodnoty na 3,2 milionu Kč.

Tabulka 18 Výpočet stupně provozní páky v případě imaginárního scénáře pro rok 2018 (vlastní zpracování)

T ₀	39 515 000	T ₁ (101%)	39 910 150
FN	3 200 000	FN	3 200 000
VN ₀	35 874 058	VN ₁ (101%)	36 232 799
Z ₀	440 942	Z ₁	477 351
Stupeň provozní páky 2018*	8,24%		

*výpočet stupně provozní páky pro rok 2018 byl proveden pouze k hlubšímu pochopení souvislostí mezi strukturou fixních a variabilních nákladů a s ní spojenou hodnotou SPP, použité hodnoty nevycházejí ze skutečnosti.

Pokud by struktura celkových nákladů obsahovala větší poměr variabilních nákladů než ve skutečném dějství, stupeň provozní páky by byl o poznání nižší, jak dokazuje výpočet:

$$SPP = \frac{\frac{477351 - 440942}{440942}}{\frac{39910150 - 39515000}{39515000}} = 8,24\%$$

Z provedených výpočtů můžeme s jistotou potvrdit tvrzení, že podnik s vyšším poměrem fixních nákladů na celkových nákladech dosáhne v případě navýšení tržeb lepšího hospodářského výsledku, než je tomu v případě podniku s nízkými fixními náklady.

7.3 Stanovení nákladových funkcí

Obsahem další kapitoly je tvorba krátkodobých nákladových funkcí pro analyzovaná období. Nákladová funkce slouží k vyjádření vztahu mezi náklady a objemem výroby podniku viz teoretická část, ve které bylo rozebráno více možností pro tvorbu nákladových funkcí. V této kapitole bude konkrétně využito metody dvou období a klasifikační metody, pro kterou máme k dispozici podklady z předchozích částí práce. Následně budou výsledky obou použitých metod vzájemně porovnány.

7.3.1 Metoda dvou období

Pro odhad měsíční nákladové funkce je při použití této metody potřeba zvolit dvě období vycházející ze stejného roku, přičemž by se nemělo jednat o neobvyklá období. Ve všech třech analyzovaných letech můžeme za neobvyklé období považovat měsíc leden, v kterém dochází k významnému poklesu objemů výroby zejména v důsledku nižší poptávky ze strany odběratelů.

V následující tabulce (tabulka 19) byly zpracovány údaje o výši celkových tržeb a celkových nákladů pro rok 2018. Tyto údaje budou následně použity pro odhad nákladové funkce metodou dvou období.

Tabulka 19 Tržby a celkové náklady podniku pro rok 2018 (vlastní zpracování)

v Kč	Tržby (Q)	Celkové náklady (CN)
Leden	757 295	770 534
Únor	2 506 233	2 707 870
Březen	3 089 163	3 207 175
Duben	4 838 594	4 827 331
Květen	5 694 111	5 898 693
Červen	1 909 300	1 553 174
Červenec	6 209 042	5 769 329
Srpen	5 667 947	6 077 278
Září	3 135 763	2 587 996
Říjen	2 006 058	1 842 642
Listopad	2 059 133	2 163 099
Prosinec	1 642 630	1 669 015
Celkem	39 515 269	39 074 136

Po vyloučení měsíce ledna z výše zmíněného důvodu, zvolíme měsíc prosinec jako zástupce měsíce s nejmenším objemem výroby a červenec jako měsíc s největším objemem výroby. Dalším krokem je vytvoření dvou rovnic o dvou neznámých, které od sebe odečteme:

$$\text{Červenec: } 5\,769\,329 = FN + 6\,209\,042 * h$$

$$\text{Prosinec: } 1\,669\,015 = FN + 1\,642\,630 * h$$

$$4\,100\,314 = 4\,566\,412 * h$$

$$h = 0,8979$$

Po získání haléřového ukazatele jej následně dosadíme do jedné ze dvou rovnic za účelem získání odhadu velikosti fixních nákladů, které činí:

$$FN = 194\,230 \text{ Kč}$$

Po dosazení získaných hodnot má odhadovaná měsíční nákladová funkce pro rok 2018 tvar:

$$CN = 194\,230 + 0,8979 * Q$$

Stejným způsobem byly následně vyhodnoceny nákladové funkce pro zbylá období a jejich tvary jsou následující:

Tabulka 20 Odhad měsíčních nákladových funkcí v letech 2016-2018 pomocí metody dvou období (vlastní zpracování)

	Měsíční nákladová funkce
2016	$CN = 581\,247 + 0,8644 * Q$
2017	$CN = 118\,934 + 0,7923 * Q$
2018	$CN = 194\,230 + 0,8979 * Q$

Jak si lze na první pohled povšimnout, ze získaných výsledků výrazně vybočuje rok 2016, ve kterém jsou předpokládané měsíční fixní náklady ve výši 581 247 Kč, což je výsledek poměrně vzdálený skutečným hodnotám. Ačkoliv jsou funkce zbylých dvou let daleko více totožné, odhadované měsíční fixní náklady lze v porovnání se skutečností považovat také za zcela chybné.

Pokud bychom využily těchto nákladových funkcí k propočtu skutečných nákladů na základě v minulosti dosažených ekonomických faktů, získali bychom tyto výsledky:

Tabulka 21 Porovnání odhadovaných a skutečných celkových nákladů v letech 2016-2018 (vlastní zpracování)

	Měsíční nákladová funkce	Měsíční odhad celkových nákladů	Roční odhad celkových nákladů	Skutečné náklady
2016	$CN = 581\,247 + 0,8644 * Q$	2 122 472 Kč	25 469 666 Kč	21 762 973 Kč
2017	$CN = 118\,934 + 0,7923 * Q$	1 982 424 Kč	23 789 083 Kč	28 340 178 Kč
2018	$CN = 194\,230 + 0,8979 * Q$	3 151 015 Kč	37 812 176 Kč	39 074 058 Kč

Do měsíčních nákladových funkcí byly dosazeny průměrné měsíční objemy produkce, načež byl vyčíslen měsíční odhad celkových nákladů. Pro výpočet ročního odhadu celkových nákladů byly fixní náklady z odhadované nákladové funkce vynásobeny dvanácti měsíci a dosazeny byly také skutečné roční objemy produkce. Tyto roční odhadované celkové náklady byly následně porovnány se skutečnými náklady dosaženými v jednotlivých letech.

Z tabulky výše (tabulka 21) lze zcela jednoznačně usoudit, že ačkoliv se roční odhad celkových nákladů vzdáleně blíží skutečně dosaženým hodnotám, výpovědní hodnota o struktuře těchto nákladů je prakticky nulová. Z toho důvodu můžeme potvrdit, že použitá metoda není zdaleka spolehlivá, naopak ve spoustě případů může poskytnout naprosto chybné údaje.

7.3.2 Klasifikační metoda

Jelikož byly při zkoumání předchozí metody potvrzeny její značné nedostatky, bude nyní následovat využití klasifikační analýzy v rámci klasifikační metody k přesnějšimu odhadu nákladových funkcí. Z předchozích částí práce máme již k dispozici zpracované materiály potřebné pro další způsob sestavení nákladových funkcí, které budou nyní využity.

Tabulka 22 Podklady k sestavení nákladových funkcí za roky 2016 – 2018 (vlastní zpracování)

v Kč	2016	2017	2018
Výnosy	21 395 314	28 219 320	39 515 224
Fixní náklady	4 669 651	5 581 163	5 944 401
Variabilní náklady	17 093 322	22 759 015	33 129 657
Haléřový ukazatel	0,7989	0,8065	0,8384

Za pomoci údajů z tabulky 22 je nyní možno sestavit následující roční nákladové funkce:

$$N_{2016} = 4\,669\,651 + 0,7989 * Q$$

$$N_{2017} = 5\,581\,163 + 0,8065 * Q$$

$$N_{2018} = 5\,944\,401 + 0,8384 * Q$$

Za předpokladu správné předchozí klasifikace nákladů na fixní a variabilní složku může společnost využít těchto nákladových funkcí pro odhadování budoucího chování nákladů. V některých letech se může u podniku objevit jeden či více mimořádných nákladů, které do určité míry ohrožují přesnost výpočtu. V roce 2018 byla tímto nákladem zůstatková cena prodaného automobilu, která se projevila v nákladech hodnotou 285 tis. Kč. Pokud bychom tuto skutečnost zohlednili, odhad nákladové funkce pro rok 2019, vycházející z funkce pro rok předcházející, by vypadal takto:

$$N_{2019} = 5\,659\,401 + 0,8384 * Q$$

U společnosti se předpokládá ustálení chování některých nákladových druhů, které byly rozebrány v rámci vertikální nákladové analýzy. Ta v průběhu let prokázala relativně

významné změny ve struktuře velkého množství položek, k čemuž by dle účetního oddělení nemělo v budoucích obdobích nadále docházet. Jestliže jsou tato očekávání správná, může podnik při shodném objemu výkonů s rokem 2018 předpokládat náklady v přibližné výši 38 788 878 Kč.

7.3.3 Porovnání použitých metod

Jak již bylo dříve zmíněno, metodu dvou období je ve většině případů vhodné využít pouze k prvnímu orientačnímu zjištění vývoje nákladů. Vzhledem ke skutečnosti, že tato metoda, ani ostatní dostupné metody, nevycházejí přímo ze skutečných v minulosti dosažených výsledků, je jejich praktické využití velmi omezeno.

Na rozdíl od ostatních metod vychází klasifikační metoda tvorby nákladových funkcí ze skutečných hodnot dosažených v minulosti. Z toho důvodu je o poznání přesnější a dokáže lépe vystihnout chování podnikových nákladů.

K porovnání výsledků dosažených při tvorbě nákladových funkcí slouží následující tabulka (tabulka 23), ve které jsou shrnuty tvary **měsíčních nákladových funkcí** za zkoumaná období.

Tabulka 23 Srovnání výsledků jednotlivých metod v letech 2016-2018 (vlastní zpracování)

Použitá metoda	Metoda dvou období	Klasifikační metoda
2016	$CN = 581\,247 + 0,8644 * Q$	$CN = 389\,138 + 0,7989 * Q$
2017	$CN = 118\,934 + 0,7923 * Q$	$CN = 465\,097 + 0,8065 * Q$
2018	$CN = 194\,230 + 0,8979 * Q$	$CN = 495\,367 + 0,8384 * Q$

Ihned na první pohled je z tabulky patrné, že jednotlivé funkce, sestaveny pomocí dvou odlišných metod, se ve výsledku příliš neliší. U klasifikační metody by odhadované měsíční fixní náklady měly blíže korespondovat se skutečností, neboť tyto odhady společně s hodnotami haléřových ukazatelů byly vyčísleny pomocí klasifikační analýzy, která zkoumá reálně dosažené konkrétní hodnoty. Opět však platí podmínka, že klasifikace jednotlivých druhů nákladů byla provedena správně a přesně.

V případě, že klasifikaci nákladů provádíme za období celého roku, je následně pochopitelné, že odvozená měsíční funkce je pouhým průměrem celoroční skutečnosti, tudíž je možno konstatovat, že zejména v měsících s nevšedním nákladovým vývojem bude chování těchto nákladů zřetelně odlišné.

Ve výsledku je možné konstatovat, že všechny dostupné metody slouží k vytvoření představy o nákladech a jejich chování ve vztahu k podnikovým výkonům, přičemž z dostupných metod je za nejspolehlivější považována metoda klasifikační.

8 SHRNUÍ PRAKTICKÉ ČÁSTI A DOPORUČENÍ PRO FIRMU

Společnost Svarko spol. s r.o. jakožto člen holdingové skupiny STAMPA Group SE, která se již od roku 1996 zabývá strojírenskou produkcí, může dle ekonomických předpovědí očekávat v budoucích obdobích pozitivní vývoj z důvodu neustálého rozvoje celého zpracovatelského průmyslu. Konkrétní náplní její podnikatelské činnosti je výroba kovových konstrukcí a kovodělných výrobků, která je stěžejní pro strojírenský a automobilový průmyslu, kde zastává stabilní místo jako dodavatel komponentů pro kompletaci konečných výrobků a zařízení. Aby však byla schopna dosahovat kladných ekonomických výsledků a udržela si na trhu své postavení, je potřeba se zaměřit na sledování nákladů. Obsahem závěrečné kapitoly je shrnutí poznatků získaných během prováděné analýzy a také shrnutí informací získaných v průběhu spolupráce s analyzovanou firmou.

8.1 Shrnutí praktické části práce

V začátku praktické části práce byla společnost nejprve představena včetně historie jejího vzniku a následného vývoje v minulosti. Zmíněna byla také firemní skupina, do které společnost spadá společně s portfoliem nabízených výrobků a služeb. Dále byla prezentována majetková a finanční struktura podniku, ze které byl zjištěn trend postupného nárůstu v objemech majetku. Z valné většiny se však jedná o oběžná aktiva, u kterých jsou největšími zástupci nahromaděná nedokončená výroba ke konci roku a větší množství pohledávek, u kterých bylo zjištěno, že více než polovina je po splatnosti. Z důvodu nesplacených pohledávek se firma v případě roku 2018 rozhodla pro čerpání kontokorentního úvěru.

Pro vytvoření lepší představy o ekonomické situaci firmy následovalo porovnání s průměrným podnikem v rámci odvětví. Po provedení horizontální analýzy bylo u podniku zjištěno, že ačkoliv jeho tržby vzrostly v obou přechodných obdobích mnohonásobně rychleji než u průměrného podniku v odvětví, výkonová spotřeba zaznamenala ještě vyšší procentuální nárůst, což následně vyústilo v záporný výsledek hospodaření v roce 2017. V roce 2018 se podniku podařilo dosáhnout zisku, částečně to však bylo způsobeno snížením osobních nákladů. Obsahem následující podkapitoly byl podrobnější rozbor vývoje ekonomických ukazatelů, na základě kterého byla připomenuta skutečnost, že podnik se angažuje výhradně ve výrobní činnosti.

V úvodu kapitoly nákladové analýzy byl nejdříve vysvětlen současný stav řízení nákladů a byl představen používaný účetní software. Bylo zjištěno, že kromě druhového členění

nákladů v rámci finančního účetnictví se ve firmě objevuje jakýsi náznak členění nákladů podle jejich účelového vynaložení. Takové náklady se ve firmě rozdělují do dvou skupin – výrobní režie a správní režie. Jiný druh režii se ve firmě neeviduje. Následovala horizontální a vertikální analýza přidané hodnoty, která se dá považovat za jeden z prvních orientačních ukazatelů úspěšnosti firmy. U přidané hodnoty došlo v roce 2017 ke drobnému poklesu, zatímco v roce 2018 opětovně vzrostla o více než 12%. Podíl lidské práce na tvorbě přidané hodnoty zaznamenal v průběhu let pokles. Při hlubší analýze jednotlivých nákladových druhů bylo rozebráno jejich složení a zjištěn meziroční nárůst podílu výkonové spotřeby na celkových nákladech společně s poklesem osobních nákladů, jak již bylo dříve zmíněno. Zbytek nákladových položek lze přitom považovat za méně významné.

Stěžejní částí práce byla klasifikace nákladů dle závislosti na objemu výroby, přičemž většinovým zástupcem jsou náklady variabilní, jak je tomu u výrobního podniku s nízkým stupněm automatizace běžné. Získané informace z klasifikační analýzy byly následně využity pro vyčíslení bodu zvratu za jednotlivá období, a také pro výpočet bezpečnostní podnikatelské rezervy, stupně provozní páky a stanovení nákladových funkcí za pomoci klasifikační metody. Nákladové funkce byly stanoveny také pomocí metody dvou období, načež byly obě metody vzájemně porovnány.

8.2 Doporučení pro firmu

Ze všeho nejdříve je nutné poukázat na skutečnost, že se firma řadí mezi malé účetní jednotky, které v důsledku nízkého počtu zaměstnanců často nemají dostatek zejména lidských zdrojů potřebných k detailnějšímu sledování nákladů a jejich následnému řízení. Ve společnosti kromě výrobních pracovníků a pracovníků managementu působí pouze jediná osoba v oblasti účetnictví. Firma z tohoto důvodu postrádá prostředky potřebné k cílenému řízení nákladů jako takových.

I navzdory této skutečnosti bych rád zmínil možná doporučení, která by při jejich realizaci měla vést ke zlepšení současné situace.

a) První doporučení vychází z provedené klasifikace nákladů na variabilní a fixní, která byla vykonána v rámci členění nákladů podle závislosti na objemu výroby. Tento druh klasifikace je v mnoha případech vhodným podkladovým materiálem pro následný propočet bodu zvratu za jednotlivá období. Protože se roční objemy produkce každoročně pohybují poměrně blízko bodu zvratu, mohla by společnost využít získaných informací při plánování výroby na příští období. V případě, že by výše fixních nákladů zůstala pro následující období

neměnná, bylo by možné vyčíslit množství tržeb potřebných k pokrytí veškerých nákladů a následné tvorbě zisku. Vzhledem k povaze podniku, jež plánuje svoji výrobu spíše v rádech týdnů, případně měsíců, a to na základě zakázek, nejsou pro něj tyto propočty bohužel příliš relevantní.

b) Jedním z nedostatků je absence nákladové kalkulace při tvorbě cen za realizované zakázky. Jelikož v podniku probíhá veškerá výroba na základě přijatých zakázek, je vcelku obtížné náklady dopředu plánovat. Cena zakázky se stanoví za pomoci odhadu potřebného množství přímého materiálu a práce. Režijní náklady se následně v účetním programu na konci každého měsíce přiřadí jednotlivým zakázkám podle jejich pracnosti. V takovém případě se téměř polovina realizovaných zakázek stává ztrátovými, což se ovšem zjistí až zpětně. V roce 2018 bylo do určité míry ztrátových 41% všech zakázek. Pro zlepšení situace bych navrhoval tvorbu plánu režijních nákladů na základě minulostních údajů. Získané podklady by poté mohly být využity k přesnějším odhadům pro stanovení ceny pomocí přírážkové kalkulace, která se pro zakázkovou výrobu jeví jako nejlepší možnost, a ziskovost jednotlivých zakázek by bylo možné dopředu lépe kalkulovat díky přiřazeným nákladům.

c) U podniku se v minulosti objevovaly poměrně vysoké nákladové položky za spotřebu uhlí, které bylo používáno k vytápění veškerých prostor. Firma v budoucnosti zvažuje rozsáhlejší investici, při které by mělo dojít k zateplení výrobních a správních budov a zároveň ke kompletní plynofikaci. Protože se společnosti v minulých letech podařilo nashromáždit jistý objem peněžních prostředků, jsem přesvědčen, že tato investice by společně s bankovním úvěrem vedla v budoucnu ke dvojí úspoře – snížení nákladů ze spotřeby uhlí náhradou za plyn a také lepší hospodárnost u vytápění díky plánovanému zateplení.

Velmi příznivý dopad na ekonomiku firmy mají při investicích požadavky na částečné financování z dotačních titulů, což bych doporučoval i pro plánovanou investici týkající se zateplení. V případě investice v odhadované výši 7 mil. Kč na zmiňované zateplení by podpora v pravděpodobné výši 40% představovala 2,8 mil. Kč.

Stejný přístup bych doporučoval i v případě dalších budoucích investic, které by se mohly týkat například nákupu nových strojních zařízení, přičemž se může firma za splněných podmínek ucházet o další dotaci ze strukturálních fondů a tento krok by přispěl ke zvýšení produktivity práce a lepší konkurenceschopnosti.

d) Dalším významným problémem jsou výrazně stoupající náklady za služby externích podniků potřebných při výrobě. V současné době firma využívá služeb agentury, jejichž pracovní síla je v porovnání s vlastními zaměstnanci o poznání dražší. Poptávka po pracovnících údajně nemůže být v současné době uspokojena, neboť na trhu práce není dostatek kvalifikovaných osob. Firma by se rozhodně měla dále pokoušet o příjem nových zaměstnanců, protože v současné době se bez výpomocí vůbec neobejde. Pro získání nových pracovníků by měla nabídnout bezplatnou rekvalifikaci, která se jim z dlouhodobého hlediska v případě získání vlastní nové pracovní síly jistě vyplatí. Využít lze také podpory úřadu práce.

e) Při výběru dodavatele materiálu firma vychází z nejlepší možné nabídky. Orientuje se přitom podle dvou hledisek – cena a kvalita. Pokud by nižší cena neznamenal pokles kvality, měla by se firma pokusit o průzkum trhu za účelem nalezení nového dodavatele, který splňuje potřebná kritéria. V současném prostředí silné konkurence se dodavatelé předhánějí v možnosti dodávek svého materiálu odběratelům a při současné spotřebě základního materiálu v objemu necelých 25 mil. Kč (2018) by úspora pouhých 2% znamenala pro firmu snížení nákladů o hodnotu 500 000 Kč, což je částka pro firmu této velikosti významná.

f) Analyzovaná firma je také drobným vývozcem do vyspělého zahraničí, tudíž se některé inkasa a platby provádějí v cizí měně a pro firmu to v roce 2018 znamenalo zápornou bilanci kurzových zisků a ztrát ve výši přibližně 40 tis. Kč, které by v případě využití nástrojů finančního trhu mohly být alespoň částečně ušetřeny. Doporučuji tedy zajistit pojištění proti kurzovým výkyvům.

g) Posledním možným doporučením je dle mého názoru potřebné ošetření vztahů s odběrateli firmy. Vzhledem ke skutečnosti, že firma evidovala k 31.12.2018 pohledávky po lhůtě splatnosti ve výši cca 3,3 mil. Kč, měla by do budoucna zvážit výběr záloh od odběratelů alespoň ve výši 50%, což výrazně eliminuje riziko pozdějšího nezaplacení zbylé částky. Z důvodu většího objemu včas nesplacených pohledávek byla firma nucena v období roku 2018 čerpat kontokorentní úvěr, s čímž jsou spojeny další nechtěné náklady. V případě nesplacení pohledávek do jednoho roku je firma dále nucena vytvářet opravné položky, a to se také projeví v nákladech. Jinými slovy je takové opatření jistým druhem prevence.

ZÁVĚR

Cílem této bakalářské práce bylo analyzovat náklady a jejich řízení ve společnosti Svarko spol. s r.o. a navrhnout možná potencionální doporučení ke zlepšení současného stavu. Vzhledem k velikosti firmy, jakožto malému podniku s průměrným počtem dvaceti zaměstnanců, se náklady sledují jen ve velice omezeném rozsahu, přičemž snaha ovlivnit příčinu vzniku těchto nákladů je dle informací získaných v průběhu spolupráce prakticky nulová.

Jak již bylo zmíněno v úvodu, práce byla rozdělena na teoretickou a praktickou část, které na sebe vzájemně navazují. V teoretické části práce byly zpracovány dostupné informace z aktuálních literárních zdrojů zabývajících se zkoumanou problematikou. Jednalo se především o pochopením rozdílnosti nákladů ve finančním a manažerském účetnictví, kde podstata nákladů je v mnoha ohledech velmi rozdílná. Pro dosažení cílů praktické části práce bylo potřeba charakterizovat jednotlivé způsoby klasifikace nákladů a také pochopit využitelnost metod, které slouží k práci s těmito náklady.

Získané informace z teoretické části práce byly důležitým východiskem pro následné vypracování praktické části práce. Ta se skládala nejprve z představení společnosti, při kterém byly prezentovány základní informace z veřejného obchodního rejstříku, firemní historie, portfolio produktů a služeb, majetková a finanční struktura, charakteristika společnosti v rámci odvětví a minulostní vývoj základních ekonomických ukazatelů. Jednou z nejdůležitějších oblastí praktické části práce byla poté samotná analýza nákladů, která byla provedena pomocí horizontálního a vertikálního rozboru druhového členění nákladů. Struktura jednotlivých položek a jejich vývoj v čase byly následně detailněji rozebrány a okomentovány. K dosažení zbylých cílů bylo potřeba náklady za pomoci interních dokumentů firmy rozčlenit na variabilní a fixní, což poté umožnilo zjištění bodu zvratu za jednotlivá období, vyčíslení bezpečnostní podnikatelské rezervy a stupně provozní páky. Poslední částí práce bylo sestavení odhadů nákladových funkcí na základě již provedené klasifikační analýzy a následné porovnání s další zvolenou metodou.

Pomocí získaných informací a znalostí v průběhu realizace celé bakalářské práce byl následně sestaven seznam závěrečných doporučení k možnému zlepšení současné situace. Věřím, že byla pro firmu spolupráce přínosem a že se rozhodne alespoň část získaných doporučení v budoucnu realizovat.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

ČECHOVÁ, Alena. Manažerské účetnictví. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 2011, vi, 194 s. ISBN 9788025128312.

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ, Jaroslav WAGNER a Petr PETERA. Manažerské účetnictví: nástroje a metody. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2019, 414 s. ISBN 978-80-7598-486-9.

HOLMAN, Robert. Ekonomie. 6. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2016, 696 s. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 9788074002786.

HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA. Manažerské účetnictví. Praha: Grada Publishing, 2008, 259 s. Účetnictví a daně. ISBN 9788024724713.

KOŽENÁ, Marcela. Manažerská ekonomika: teorie pro praxi. Praha: C.H. Beck, 2007, 216 s. C.H. Beck pro praxi. ISBN 9788071796732.

KRÁL, Bohumil. Manažerské účetnictví. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press, 2018, 791 s. ISBN 9788072615681.

LANDA, Martin. Finanční a manažerské účetnictví podnikatelů. Ostrava: Key Publishing, 2008, 324 s. Ekonomie. ISBN 9788087071854.

NOVÁK, Petr. Chování nákladů ve výrobních firmách z pohledu jejich variability. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2018, 141 s. ISBN 9788074547737.

POPESKO, Boris a Šárka PAPADAKI. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 2016, 263 s. Prosperita firmy. ISBN 9788024757735.

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

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

SCHOLLEOVÁ, Hana. Ekonomické a finanční řízení pro neekonomy. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Grada, 2012, 268 s. Expert. ISBN 9788024740041.

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

Internetové zdroje:

ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. Informace o subjektu [online]. © 2013 [cit. 2020-06-8].
Veřejný rejstřík a sbírka listin. Dostupné z:
http://apl.czso.cz/irsw/detail.jsp?prajed_id=1605894

MINISTERSTVO PRŮMYSLU A OBCHODU. Panorama zpracovatelského průmyslu ČR
2018 [online]. © 2020 [cit. 2020-06-8]. Dostupné z:
https://www.mpo.cz/assets/cz/prumysl/zpracovatelsky-prumysl/panorama-zpracovatelskeho-prumyslu/2019/10/panorama_cz_web.pdf

MINISTERSTVO PRŮMYSLU A OBCHODU. Panorama zpracovatelského průmyslu ČR
[online]. © 2020 [cit. 2020-06-8]. Dostupné z: <https://www.mpo.cz/cz/panorama-interaktivni-tabulka.html>

Sbírka listin SVARKO spol. s r.o. [online]. © 2020 [cit. 2020-06-8]. Veřejný rejstřík a sbírka
listin. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-firma?subjektId=207601>

STAMPA GROUP SE. Informační materiál firemní skupiny [online]. © 2017 [cit. 2020-06-
9]. Dostupné z: https://www.stampa-group.com/wp-content/uploads/2018/08/Stampa_Group_SE_prospekt_web.pdf

STAMPA GROUP SE. Členové firemní skupiny - Svarko [online]. © 2017 [cit. 2020-06-
8]. Dostupné z: <https://www.stampa-group.com/nase-spolecnosti/svarko-spol-s-r-o/>

SVARKO SPOL. S R.O. Internetové stránky společnosti Svarko spol. s r.o. [online]. © 2015
[cit. 2020-06-10]. Dostupné z: <http://svarko.cz/>

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

b variabilní náklady na jeden výrobek

BZ bod zvratu

FN fixní náklady

N náklady

p cena za jeden výrobek

q(BZ) bod zvratu v měrných jednotkách

SPP stupeň provozní páky

T tržby

u krycí příspěvek

Q objem produkce

SEZNAM OBRÁZKŮ

<i>Obrázek 1 Průběh celkových variabilních nákladů (Král, 2018, s.87)</i>	20
<i>Obrázek 2 Průběh průměrných variabilních nákladů (Král, 2018, s.88).....</i>	20
<i>Obrázek 3 Nákladová funkce v dlouhém období (Synek, 2011, s.92)</i>	24
<i>Obrázek 4 Analýza bodu zvratu u lineární nákladové funkce (Popesko, 2016, s.44).....</i>	28
<i>Obrázek 5 Příklad silné provozní páky (Popesko, 2016, s.47)</i>	30
<i>Obrázek 6 Příklad slabé provozní páky (Popesko, 2016, s.47)</i>	30
<i>Obrázek 7 Vývoj základních ekonomických výsledků (vlastní zpracování)</i>	39
<i>Obrázek 8 Struktura variabilních nákladů v roce 2018 (vlastní zpracování)</i>	50
<i>Obrázek 9 Stavba fixních nákladů v letech 2016 – 2018 (vlastní zpracování).....</i>	52
<i>Obrázek 10 Poměr fixních a variabilních nákladů v letech 2016 – 2018 (vlastní zpracování)</i>	53

SEZNAM TABULEK

<i>Tabulka 1 Majetková struktura podniku Svarko, spol. s r.o. (vlastní zpracování)</i>	36
<i>Tabulka 2 Finanční struktura podniku Svarko, spol. s r.o. (vlastní zpracování)</i>	37
<i>Tabulka 3 Ekonomický vývoj odvětví CZ-NACE 25 (vlastní zpracování)</i>	37
<i>Tabulka 4 Ekonomický vývoj společnosti Svarko, spol. s r.o. (vlastní zpracování)</i>	38
<i>Tabulka 5 Vývoj základních ekonomických ukazatelů v letech 2016-2018 (vlastní zpracování)</i>	39
<i>Tabulka 6 Analýza přidané hodnoty v letech 2016 – 2018 (vlastní zpracování)</i>	41
<i>Tabulka 7 Vertikální a horizontální analýza přidané hodnoty v letech 2016 – 2018 (vlastní zpracování)</i>	41
<i>Tabulka 8 Rozbor nákladů podle druhu v letech 2016 – 2018 (vlastní zpracování)</i>	42
<i>Tabulka 9 Vertikální analýza nákladů v letech 2016 – 2018 (vlastní zpracování)</i>	45
<i>Tabulka 10 Horizontální analýza nákladů v letech 2016 – 2018 (vlastní zpracování)</i>	47
<i>Tabulka 11 Ukázka rozpouštění režie duben 2018 (vlastní zpracování)</i>	48
<i>Tabulka 12 Struktura variabilních nákladů v letech 2016 – 2018 (vlastní zpracování)</i>	50
<i>Tabulka 13 Struktura fixních nákladů v letech 2016 – 2018 (vlastní zpracování)</i>	51
<i>Tabulka 14 Struktura celkových nákladů v letech 2016 – 2018 (vlastní zpracování)</i>	53
<i>Tabulka 15 Výpočet bodu zvratu v letech 2016 – 2018 (vlastní zpracování)</i>	54
<i>Tabulka 16 Výpočet bezpečnostní podnikatelské rezervy v letech 2016 – 2018 (vlastní zpracování)</i>	55
<i>Tabulka 17 Výpočet stupně provozní páky za rok 2018 (vlastní zpracování)</i>	56
<i>Tabulka 18 Výpočet stupně provozní páky v případě imaginárního scénáře pro rok 2018 (vlastní zpracování)</i>	57
<i>Tabulka 19 Tržby a celkové náklady podniku pro rok 2018 (vlastní zpracování)</i>	58
<i>Tabulka 20 Odhad měsíčních nákladových funkcí v letech 2016-2018 pomocí metody dvou období (vlastní zpracování)</i>	59
<i>Tabulka 21 Porovnání odhadovaných a skutečných celkových nákladů v letech 2016-2018 (vlastní zpracování)</i>	59
<i>Tabulka 22 Podklady k sestavení nákladových funkcí za roky 2016 – 2018 (vlastní zpracování)</i>	60
<i>Tabulka 23 Srovnání výsledků jednotlivých metod v letech 2016-2018 (vlastní zpracování)</i>	61

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha P I: Výkaz zisku a ztrát 2016

Příloha P II: Výkaz zisku a ztrát 2017

Příloha P III: Výkaz zisku a ztrát 2018

PŘÍLOHA P I: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁT 2016

Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů	VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY v plném rozsahu	Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky SVARKO spol. s r. o. Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky Ústí 17 755 01 Ústí Česká republika
Za období 01.01.2016– 31.12.2016 (v celých tisících CZK)		
IČ 47973498		

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	01	21 074	32 650
II.	Tržby za prodej zboží	02		
A.	Výkonová spotřeba	03	12 650	23 730
1.	Náklady vynaložené na prodané zboží	04		
2.	Spotřeba materiálu a energie	05	10 051	17 452
3.	Služby	06	2 598	6 277
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	07	1 010	- 670
C.	Aktivace (-)	08		
D.	Osobní náklady	09	7 374	7 465
1.	Mzdové náklady	10	5 437	5 473
2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	11	1 937	1 992
2.1	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	12	1 790	1 815
2.2	Ostatní náklady	13	147	176
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti	14	458	462
1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	15	458	462
1.1	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	16	458	462
1.2	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - ...	17		
2.	Úpravy hodnot zásob	18		
3.	Úpravy hodnot pohledávek	19		
III.	Ostatní provozní výnosy	20	318	78
1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	21		
2.	Tržby z prodeje materiálu	22	318	78
3.	Ostatní provozní výnosy	23		
F.	Ostatní provozní náklady	24	145	176
1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	25		
2.	Zůstatková cena prodaného materiálu	26		
3.	Daně a poplatky	27	54	72
4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	28		
5.	Ostatní provozní náklady	29	90	105
*	Provozní výsledek hospodaření	30	- 245	1 565

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku - podíly	31		
1.	Výnosy z podílů - ovládaná nebo ovládající osoba	32		
2.	Ostatní výnosy z podílů	33		
G.	Náklady vynaložené na prodané podíly	34		
V.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	35		
1.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku - ovládaná nebo ovládající osoba	36		
2.	Ostatní výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	37		
H.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem	38		
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy	39		
1.	Výnosové úroky a podobné výnosy - ovládaná nebo ovládající osoba	40		
2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	41		
I.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti	42		
J.	Nákladové úroky a podobné náklady	43	46	71
1.	Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládající osoba	44		
2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	45	46	71
VII.	Ostatní finanční výnosy	46	3	42
K.	Ostatní finanční náklady	47	80	189
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)	48	- 123	- 218
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	49	- 368	1 347
L.	Daň z příjmů za běžnou činnost	50		129
1.	Daň z příjmů splatná	51		129
2.	Daň z příjmů odložená (+/-)	52		
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	53	- 368	1 218
M.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	54		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	55	- 368	1 218
*	Čistý obrat za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII.	56	21 395	32 769

Pozn.:

Okamžik sestavení 26.01.2017	Podpisový záznam osoby odpovědné za sestavení účetní závěrky	Podpisový záznam statutárního orgánu nebo fyzické osoby, která je účetní jednotkou Jiří Gabriel
-------------------------------------	---	---

PŘÍLOHA II: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁT 2017

Zpracováno v souladu s vyhláškou
č. 500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY v plném rozsahu

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky

SVARKO spol. s r. o.

za období **01.01.2017– 31.12.2017**

Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky

(v celých tisících CZK)

Ústí 17

755 01 Ústí

Česká republika

IČ

47973498

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	01	27 917	21 074
II.	Tržby za prodej zboží	02		
A.	Výkonová spotřeba	03	21 446	12 650
1.	Náklady vynaložené na prodané zboží	04		
2.	Spotřeba materiálu a energie	05	17 480	10 051
3.	Služby	06	3 966	2 598
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	07	- 874	1 010
C.	Aktivace (-)	08		
D.	Osobní náklady	09	7 104	7 374
1.	Mzdové náklady	10	5 246	5 437
2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	11	1 858	1 937
2.1	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	12	1 736	1 790
2.2	Ostatní náklady	13	122	147
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti	14	324	458
1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	15	324	458
1.1	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	16	324	458
1.2	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku -...	17		
2.	Úpravy hodnot zásob	18		
3.	Úpravy hodnot pohledávek	19		
III.	Ostatní provozní výnosy	20	252	318
1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	21		
2.	Tržby z prodeje materiálu	22	252	318
3.	Ostatní provozní výnosy	23		
F.	Ostatní provozní náklady	24	168	145
1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	25		
2.	Zůstatková cena prodaného materiálu	26		
3.	Daně a poplatky	27	61	54
4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	28		
5.	Ostatní provozní náklady	29	107	90
*	Provozní výsledek hospodaření	30	1	- 245

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku - podíly	31		
1.	Výnosy z podílů - ovládaná nebo ovládající osoba	32		
2.	Ostatní výnosy z podílů	33		
G.	Náklady vynaložené na prodané podíly	34		
V.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	35		
1.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku - ovládaná nebo ovládající osoba	36		
2.	Ostatní výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	37		
H.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem	38		
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy	39		
1.	Výnosové úroky a podobné výnosy - ovládaná nebo ovládající osoba	40		
2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	41		
I.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti	42		
J.	Nákladové úroky a podobné náklady	43	32	46
1.	Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládající osoba	44		
2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	45	32	46
VII.	Ostatní finanční výnosy	46	50	3
K.	Ostatní finanční náklady	47	141	80
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)	48	- 123	- 123
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	49	- 122	- 368
L.	Daň z příjmů za běžnou činnost	50		
1.	Daň z příjmů splatná	51		
2.	Daň z příjmů odložená (+/-)	52		
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	53	- 122	- 368
M.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	54		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	55	- 122	- 368
*	Čistý obrat za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII.	56	28 219	21 395

Pozn.:

Okamžik sestavení 15.05.2018	Podpisový záznam osoby odpovědné za sestavení účetní závěrky	Podpisový záznam statutárního orgánu nebo fyzické osoby, která je účetní jednotkou Jiří Gabriel
--	--	---

PŘÍLOHA III: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁT 2018

Upozornění: Opis pouze pro potřebu poplatníka ke kontrole elektronicky odeslaných údajů, nelze jej použít jako součást účetní závěrky, bude-li přiznání podáváno v listinné podobě.

Daňový subjekt:	SVARKO spol. s r. o.
IČ / DIČ:	47973498 / CZ47973498
Sídlo účetní jednotky:	Ústí 17, 75301 ÚSTÍ

Vybrané údaje z Výkazu zisku a ztráty pro podnikatele - druhové členění, v plném rozsahu
ke dni 31.12.2018
(v celých tisících Kč)

	Název položky	běžné účetní období	minulé účetní období
		1	2
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	39092	27917
II.	Tržby za prodej zboží		
A.	Výkonová spotřeba	32164	21446
A.1	Náklady vynaložené na prodané zboží		
A.2	Spotřeba materiálu a energie	26771	17480
A.3	Služby	5393	3966
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	-1310	-874
C.	Aktivace (-)		
D.	Osobní náklady	6881	7104
D.1.	Mzdové náklady	5031	5246
D.2	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	1850	1858
D.2.1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	1660	1736
D.2.2.	Ostatní náklady	190	122
E.	Úprava hodnot v provozní oblasti	665	324
E.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	665	324
E.1.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	665	324
E1.2.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - dočasné		
E.2.	Úpravy hodnot zásob		
E.3.	Úpravy hodnot pohledávek		
III.	Ostatní provozní výnosy	393	252
III.1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	270	0
III.2.	Tržby z prodaného materiálu	89	252
III.3.	Jiné provozní výnosy	34	0
F.	Ostatní provozní náklady	458	168
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	285	0
F.2.	Prodaný materiál		
F.3.	Daně a poplatky v provozní oblasti	64	61
F.4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období		
F.5.	Jiné provozní náklady	109	107
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)	627	1
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku - podíly		
IV.1.	Výnosy z podílů - ovládaná nebo ovládající osoba		
IV.2.	Ostatní výnosy z podílů		
G.	Náklady vynaložené na prodané podíly		
V.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku		
V.1.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku - ovládaná nebo ovládající osoba		
V.2.	Ostatní výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku		
H.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem		
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy		
VI.1.	Výnosové úroky a podobné výnosy - ovládaná nebo ovládající osoba		
VI.2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy		
I.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti		

	Název položky	běžné účetní období	minulé účetní období
		1	2
J.	Nákladové úroky a podobné náklady	82	32
J.1.	Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládající osoba		
J.2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	82	32
VII.	Ostatní finanční výnosy	30	50
K.	Ostatní finanční náklady	130	141
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)	-182	-123
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	445	-122
L.	Daň z příjmů		
L.1.	Daň z příjmů splatná		
L.2.	Daň z příjmů odložená (+/-)		
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	445	-122
M.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	445	-122
*	Čistý obrat za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII.	39515	28219

Člen statutárního orgánu, jehož podpisový záznam byl připojen k účetní závěrce:	Jiří Gabriel
---	--------------