Analýza nákladů vybrané výrobní firmy

Jakub Zubíček

Bakalářská práce
2023

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav podnikové ekonomiky

Akademický rok: 2022/2023

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení:	**Jakub Zubíček**
Osobní číslo:	**M20215**
Studijní program:	**B0413A050024 Ekonomika a management**
Specializace:	**Ekonomika a management podniku**
Forma studia:	**Prezenční**
Téma práce:	**Analýza nákladů vybrané výrobní firmy**

Zásady pro vypracování

Úvod
Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.
I. Teoretická část

- Na základě literárních zdrojů zpracujte základní informace, které pojednávají o nákladech a jejich řízení.

II. Praktická část

- Charakterizujte vybranou výrobní firmu.
- Proveďte analýzu nákladů ve vybrané výrobní firmě.
- Zhodnoťte výsledky provedených analýz a na jejich základě navrhněte doporučení pro vybranou výrobní firmu.

Závěr

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

Seznam doporučené literatury:

DRURY, Colin. *Management and cost accounting*. Ninth edition. Andover: Cengage Learning, 2015, 827 s. ISBN 978-1-40--809-393-1.
KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press, 2018, 791 s. ISBN 978-80-726-1568-1.
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. ISBN 978-80-247-5773-5.
SYNEK, Miloslav a Eva KISLINGEROVÁ. *Podniková ekonomika*. 6., přeprac. a dopl. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2015, 526 s. ISBN 978-80-740-0274-8.
VANDERBECK, Edward J. a Maria R. MITCHELL. *Principles of cost accounting*. 17th ed. Boston: Cengage Learning, 2016, 598 s. ISBN 978-1-30-508-740-8.

Vedoucí bakalářské práce: **doc. Ing. Petr Novák, Ph.D.**
Ústav podnikové ekonomiky

Datum zadání bakalářské práce: **10. února 2023**
Termín odevzdání bakalářské práce: **19. května 2023**

L.S.

prof. Ing. David Tuček, Ph.D.
děkan

doc. Ing. Petr Novák, Ph.D.
garant studijního programu

Ve Zlíně dne 10. února 2023

PROHLÁŠENÍ AUTORA

BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

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

Prohlašuji,

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

Ve Zlíně, dne

Jméno a příjmení: …….

…….
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Cílem této bakalářské práce je analyzovat náklady ve vybrané výrobní firmě za pomocí dostupných dat a navrhnout opatření pro optimalizaci nákladů. Teoretická část zkoumá relevantní literární zdroje pojednávající o nákladech a jejich řízení. Znalosti z teoretické části následně umožní provést analýzu nákladů. Praktická část se poté zaměřuje na představení vybrané výrobní firmy a seznámení s její majetkovou a finanční strukturou. Primární náplní praktické části bakalářské práce je detailní analýza nákladů dle druhového členění a členění ve vztahu k objemu výkonů v letech 2020-2022. Na základě této analýzy jsou vypočítány klíčové ukazatele, jako je nákladová funkce, bod zvratu, bezpečnostní podnikatelská rezerva a bezpečnostní koeficient. Poslední kapitola praktické části obsahuje návrhy a doporučení pro optimalizaci nákladů, které by mohly vybrané výrobní firmě pomoci při zlepšování hospodaření v budoucích letech.

Klíčová slova: náklady, analýza nákladů, klasifikace nákladů, výsledek hospodaření, bod zvratu

ABSTRACT

The aim of this bachelor thesis is to analyze the costs in a selected manufacturing company using available data and to propose measures for cost optimization. The theoretical part examines relevant literature sources dealing with costs and their management. The knowledge from the theoretical part will then enable the cost analysis to be carried out. The practical part then focuses on introducing the selected manufacturing company and learning about its asset and financial structure. The primary focus of the practical part of the bachelor thesis is a detailed analysis of costs by type and breakdown in relation to the volume of output in the years 2020-2022. Based on this analysis, key indicators such as the cost function, turning point, business safety margin and safety factor are calculated. The last chapter of the practical section contains suggestions and recommendations for cost optimization that could help the selected manufacturing firm to improve its performance in future years.

Keywords: Costs, Cost Analysis, Cost Classification, Profit, Break-Even Point

Úvodem bych rád vyjádřil své upřímné poděkování vedoucímu mé bakalářské práce panu doc. Ing. Petru Novákovi, Ph.D. za jeho cenné rady, podporu, ochotu, vstřícnost a vynaložený čas v průběhu celého procesu psaní. Jeho odbornost a zkušenosti pro mě byly velkou inspirací a pomohly mi překonat mnohé překážky. Jsem vděčný za to, že jsem měl možnost pracovat pod jeho vedením.

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

OBSAH

ÚVOD **9**
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE **10**
I TEORETICKÁ ČÁST **11**
1 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ **12**
1.1 NÁKLADY A VÝNOSY 12
1.1.1 Náklady 12
1.1.2 Výnosy 13
1.2 PŘÍJMY A VÝDAJE 13
1.3 HOSPODÁŘSKÝ VÝSLEDEK 14
2 NÁKLADY **15**
2.1 FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ 15
2.2 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ 16
2.3 NÁKLADOVÉ ÚČETNICTVÍ 16
3 POJETÍ NÁKLADŮ **18**
3.1 FINANČNÍ POJETÍ NÁKLADŮ 18
3.2 HODNOTOVÉ POJETÍ NÁKLADŮ 19
3.3 EKONOMICKÉ POJETÍ NÁKLADŮ 19
4 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ **21**
4.1 DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ 21
4.2 ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ 22
4.2.1 Technologické náklady 23
4.2.2 Náklady na obsluhu a řízení 23
4.2.3 Náklady jednicové 23
4.2.4 Náklady režijní 24
4.3 KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ 25
4.3.1 Přímé náklady 26
4.3.2 Nepřímé náklady 26
4.4 ČLENĚNÍ V ZÁVISLOSTI NA OBJEMU VÝROBY 26
4.4.1 Variabilní náklady 27
4.4.2 Fixní náklady 29
4.4.3 Smíšené náklady 31
4.5 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ Z HLEDISKA MANAŽERSKÉHO ROZHODOVÁNÍ 31
4.5.1 Relevantní a irelevantní náklady 32
4.5.2 Oportunitní náklady 33
4.5.3 Explicitní a implicitní náklady 33
4.5.4 Imputované a vázané náklady 33
4.5.5 Utopené náklady 33

5 MODELOVÁNÍ NÁKLADŮ 35
5.1 NÁKLADOVÁ FUNKCE 35
5.2 ANALÝZA BODU ZVRATU 36
5.3 HORIZONTÁLNÍ A VERTIKÁLNÍ ANALÝZA 37
6 SHRNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI 38
II PRAKTICKÁ ČÁST 39
7 PŘEDSTAVENÍ VYBRANÉ VÝROBNÍ FIRMY 40
7.1 ZÁKLADNÍ CHARAKTERISTIKA VYBRANÉ VÝROBNÍ FIRMY 40
7.2 PŘEDMĚT PODNIKÁNÍ 41
7.3 ZPŮSOBY PRODEJE VÝROBKŮ A ZBOŽÍ 41
7.4 SORTIMENT VÝROBKŮ A ZBOŽÍ 43
7.5 ORGANIZAČNÍ STRUKTURA 44
7.6 STRUČNÝ VÝROBNÍ POSTUP 45
7.7 MAJETKOVÁ A FINANČNÍ STRUKTURA 45
7.7.1 Majetková struktura firmy 46
7.7.2 Kapitálová struktura firmy 48
7.7.3 Vývoj hospodářského výsledku 50
8 ANALÝZA NÁKLADŮ VE VYBRANÉ VÝROBNÍ FIRMĚ 53
8.1 DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ 53
8.1.1 Vertikální a horizontální analýza druhového členění nákladů 55
8.2 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ VE VZTAHU K OBJEMU VÝROBY 57
8.2.1 Fixní náklady 58
8.2.2 Variabilní náklady 60
8.2.3 Vývoj nákladů v analyzovaných letech a jejich zdůvodnění 61
9 MODELOVÁNÍ NÁKLADŮ 66
9.1 STANOVENÍ NÁKLADOVÉ FUNKCE 66
9.2 ANALÝZA BODU ZVRATU 67
9.3 BEZPEČNOSTNÍ PODNIKATELSKÁ REZERVA A KOEFICIENT BEZPEČNOSTI 69
10 NÁVRHY A DOPORUČENÍ 71
ZÁVĚR 77
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY 78
SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK 81
SEZNAM GRAFŮ 82
SEZNAM OBRÁZKŮ 83
SEZNAM TABULEK 84
SEZNAM PŘÍLOH 85

ÚVOD

Cílem každého podniku je dosáhnout co největšího zisku a udržet si své místo na trhu v konkurenčním prostředí. Avšak, podnikání není bez překážek a jednou z největších výzev, kterým se vybraná výrobní firma musela postavit, byla celosvětová pandemie koronaviru, která zasáhla nejen ekonomickou sféru, ale také všechny oblasti lidského života. Pandemie vypukla v březnu roku 2020 a pokračovala nejen celý rok 2020, ale i do následujícího roku, přinášejíc s sebou nejistotu, změny v chování spotřebitelů, přerušení dodavatelských řetězců a omezení veřejného života. Tato nepředvídaná událost měla a stále má značný dopad na podnikatelské aktivity a zisky firmy.

Jak již název napovídá, bakalářská práce se bude zabývat analýzou nákladů ve vybrané výrobní firmě a navrhováním opatření pro jejich optimalizaci. Cílem této práce je provést prostřednictvím dostupných dat detailní analýzu nákladů, identifikovat oblasti, ve kterých lze dosáhnout úspor a celkově optimalizovat náklady.

Teoretická část práce se bude zaměřovat na průzkum relevantní literatury, která se věnuje problematice nákladů a jejich řízení. Tato část poskytne teoretický rámec a znalosti nutné k provedení analýzy nákladů ve vybrané výrobní firmě. Praktická část se bude následně soustředit na představení vybrané výrobní firmy a seznámení se s její majetkovou a finanční strukturou.

Hlavním obsahem praktické části bakalářské práce bude detailní analýza nákladů, která se bude zaměřovat na druhové členění a členění nákladů ve vztahu k objemu výkonů v letech 2020-2022. Na základě této analýzy budou vypočítány klíčové ukazatele, jako je nákladová funkce, bod zvratu, bezpečnostní podnikatelská rezerva a bezpečnostní koeficient.

V závěru bakalářské práce budou prezentovány návrhy a doporučení pro optimalizaci nákladů, které by mohly pomoci ke zvýšení ziskovosti vybrané výrobní firmy v budoucích letech. Cílem těchto návrhů je pomoci firmě efektivněji využívat své zdroje, snížit náklady a zvýšit celkovou výkonnost a konkurenceschopnost na trhu.

Bakalářská práce se tak zaměřuje na praktickou aplikaci teoretických poznatků a přináší konkrétní přínos v oblasti optimalizace nákladů vybrané výrobní firmy.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Primárním cílem zpracování této bakalářské práce je zhodnotit stávající stav nákladů analyzované vybrané výrobní firmy na základě provedeného výzkumu a doporučit možné kroky vedoucí k optimalizaci nákladů. K tomuto účelu bude provedena detailní analýza nákladů z dat získaných za roky 2020, 2021 a 2022.

Data pro tuto analýzu budou čerpána jak z veřejných zdrojů, jako je například rozvaha či výkaz zisku a ztráty, tak z dalších interních dokumentů poskytnutých vybranou výrobní firmou. Dalším zdrojem informací budou také údaje získané přímo od jednatele firmy nebo z internetových stránek vybrané výrobní firmy. Cílem je z těchto dostupných dat provést analýzu, která umožní formulovat návrhy a doporučení týkající se možného snížení nákladů a jejich celkové optimalizaci.

Tato bakalářská práce se skládá ze dvou částí, teoretické a praktické. V teoretické části budou vymezeny základní pojmy související s náklady a jejich klasifikace. Tahle část bude postavena na rešerši dostupných literárních zdrojů a má za úkol poskytnout teoretický rámec pro následující nákladovou analýzu.

Praktická část se bude věnovat ekonomické situaci analyzované vybrané výrobní firmy a bude analyzovat její majetkovou a finanční strukturu. Analýza jednotlivých položek nákladů bude uskutečněna pomocí horizontální a vertikální analýzy. Následně budou náklady porovnány v souvislosti se změnami ve výrobním objemu. Všechna data budou prezentována v tabulkách a grafech, aby bylo možné jejich porovnání a vyvození závěrů.

V závršení praktické části budou prezentována optimální řešení a doporučení, která by mohla vést k efektivnímu snížení podnikových nákladů. Tyto návrhy budou vytvořeny na základě analýzy a hodnocení prováděných během práce, s cílem pomoci společnosti v dosažení lepších hospodářských výsledků.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ

Nejdříve je důležité určit a definovat základní termíny a pojmy, které budou v následujících částech často zmiňovány. Napomůže to pak k ucelenému pochopení problematiky týkající se analýzy nákladů a samotného hospodaření podniku. Konkrétně se jedná o náklady, výnosy, příjmy, výdaje a hospodářský výsledek.

1.1 Náklady a výnosy

1.1.1 Náklady

S náklady jako takovými se setkává každý z nás, bez ohledu na to, zda se jedná o firmu nebo domácnost. Pro správné pochopení analýzy nákladů je nutné si na začátku definovat základní slovo, které bude v průběhu celé teoretické i praktické části práce klíčové – náklad. Důležité je také rozlišit pojem náklad od jiných pojmů, které se v praxi často mylně zaměňují.

Podle autorek Taušl Procházkové a Jelínkové (2018) je náklad definován jako využití výrobních faktorů, které je vyjádřeno finančně a je nutné jej investovat za účelem generování příjmů podniku. Šteker a Otrusinová (2016) ve své publikaci tvrdí, že náklady jsou vstupy, které účetní jednotka vynakládá při své hospodářské činnosti a snižují její ekonomický prospěch tím, že způsobují pokles aktiv nebo růst závazků. (Šteker a Otrusinová, 2016)

Je nutné rozlišovat mezi náklady a peněžními výdaji. Slovo výdaj je často zaměňováno s nákladem, ale výdaj nemusí nutně představovat náklad. Výdaje jsou peněžní ztráty z účtu nebo pokladny, které nezohledňují účel jejich použití. Na druhé straně, náklad musí být vynaložen pro vytvoření příjmů a musí být relevantní pro příslušné období výnosů. Kupříkladu nakoupení stroje podnikem představuje výdaj, ale v ten moment to není náklad. Náklad bude započítán teprve v okamžiku, kdy bude tento stroj odpisován. (Synek a kol., 2015)

Náklad a cena jsou taktéž často zaměňovány, přestože jsou to vlastně úplně odlišné pojmy. Cena značí výnos, který firma získá prodejem svého produktu nebo služby. Na druhé straně, náklady jsou výdaje, které firma musí vynaložit při výrobě daného produktu nebo služby. Zisk nebo marže je rozdíl mezi cenou a náklady. Je také důležité rozlišovat mezi náklady a výnosy vzhledem k tomuto vztahu. (Novák, 2018)

Vesměs primární rozdělení nákladů je na finanční a manažerské pojetí, přičemž pojetí finanční se soustředí na omezení hospodářského prospěchu kvůli snížení aktiv nebo zvýšení

závazků. Údaje z finančního účetnictví jsou určeny zejména pro externí uživatele a jsou tvořeny podle přesně stanovených pravidel. Naopak manažerské pojetí nákladů není tak výrazně regulováno. Takovéto pojetí nákladů je nadále členěno na hodnotové a ekonomické a je určeno výhradně manažerům, kteří si jej přizpůsobili svým specifickým potřebám. (Popesko a Papadaki, 2016)

1.1.2 Výnosy

Výnosy jsou definovány jako finanční prostředky, které společnost či firma získala v určité době, nezávisle na tom, zda byly příjmy v tomto období vybrány. (Vochozka, 2020)

Pro společnost jsou významnou složkou výnosů tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb, zatímco pro obchodní společnosti je klíčovým faktorem obchodní rozdíl, tzn. rozdíl mezi prodejní a nákupní cenou. (Synek a kol., 2011)

Výnosy jsou klíčovým ukazatelem hospodářského růstu za určité účetní období. Pro podnik je zásadní, aby ustavičně zvyšoval své výnosy, protože to přispívá i k růstu kapitálu. Mezi výnosy patří nejen nárůst peněz nebo aktiv, ale také úplné zrušení závazků. (Kocmanová, 2013)

Výnosy společnosti lze dle Synka a kol. (2011) rozdělit na tři hlavní kategorie:

- **Provozní výnosy** – výnosy získány z provozní a hospodářské činnosti podniku, což jsou činnosti, které jsou zaměřeny na základní cíle a účel podniku. Například, v případě obchodního podniku by to byly tržby z prodeje zboží.
- **Finanční výnosy** – výnosy, které jsou získány z finančních operací na finančním trhu, jako jsou prodeje cenných papírů nebo přijaté úroky.
- **Mimořádné výnosy** – výnosy vznikající v důsledku neočekávaných a náhlých operací, jako jsou náhrady škod a uznání pohledávek, které již byly odepsány.

1.2 Příjmy a výdaje

Abychom mohli správně porozumět tématu nákladů (popřípadě výnosů) je podstatné si alespoň ve stručnosti definovat i pojmy, jako jsou právě příjmy a výdaje.

Příjem se týká konkrétního přílivu peněz na účet podniku a je vztahován, na rozdíl od výnosů, k období, kdy skutečně došlo k příjmu peněžních prostředků do pokladny. Naopak výdaje jsou použity k zaznamenávání snížení finančních prostředků podniku.

Podobně jako příjmy se výdaje týkají konkrétního období, kdy byla provedena platba, a došlo ke skutečnému výdeji peněžních prostředků z pokladny. (Papula a Papulová, 2013)

1.3 Hospodářský výsledek

Hospodářský výsledek je nejlepším ukazatelem pro hodnocení úspěšnosti nebo neúspěšnosti podniku a měří se minimálně jednou ročně. Vypočítá se rozdílem celkových nákladů a celkových výnosů podniku a zaznamenává se ve výkazu zisku a ztráty. V případě, že výnosy převyšují náklady, jedná se o pozitivní výsledek hospodaření, tedy zisk. V opačném případě se jedná o negativní výsledek hospodaření, tedy ztrátu. (Majdúchová a kol., 2020)

Maximalizace zisku můžeme dosáhnout pomocí dvou základních metod. První metodou je zvyšování výnosů a tou druhou je minimalizace nákladů. (Taušl Procházková a Jelínková, 2018)

Kromě zisku existují další cíle, které jsou pro zdravý podnik důležité. Mezi ně patří tzv. monetární cíle, jako je zajištění platební schopnosti a maximalizace obratu. Přestože je vytváření zisku klíčové pro podnikový subjekt, není to jediný faktor, na který by podnikatelé měli myslet. (Martinovičová a kol., 2019)

2 NÁKLADY

Vanderbeck (2016) ve své publikaci tvrdí, že hlavním smyslem účetnictví je sběr co nejvíce finančních vstupů, která jsou následně využívány pro účely rozhodování v oblasti ekonomiky. (Vanderbeck, 2016)

Král (2018) stručně popisuje, že podstatná odlišnost mezi finančním účetnictvím a účetnictvím manažerským je v tom, že finanční účetnictví vyžaduje mnohem větší množství informací o nákladech. Tento požadavek se týká pracovníků na různých úrovních organizační struktury, kteří tyto informace potřebují pro vedení obchodního procesu a pro jejich rozhodování v budoucnu. (Král, 2018)

Následující tři kapitoly podrobněji objasní vztah mezi finančním, manažerským a nákladovým účetnictvím.

2.1 Finanční účetnictví

Sedláček (2016) nahlíží na finanční účetnictví jakožto na základní stavební pilíř celého účetnictví korporace, jelikož poskytuje informace o vztazích s vnějším okolím korporace, které mají finanční charakter. Synek a kol. (2015) dodává že, tento druh účetnictví je navíc legislativně podrobně vymezován.

Vanderbeck (2016) říká, že účel finančního účetnictví spočívá ve sběru historických finančních dat a informací, které následně pomohou sestavit účetní výkazy. Tyto výkazy jsou určeny pro externí uživatele, jako jsou investoři a věřitelé, aby mohli posoudit finanční výkonnost společnosti. K těmto účetním výkazům náleží výkaz zisku a ztráty, rozvaha, výkaz nerozděleného zisku a výkaz cashflow. Ačkoli tyto výkazy nabízejí užitečné poznatky pro externí uživatele, pro vedení jsou potřebné další výkazy, rozpisy a analýzy pro plánování a kontrolu činností.

Vedení se zaměřuje na hodnocení problémů a příležitostí jednotlivých oddělení a divizí společnosti, což může zabrat většinu jejich času. Toto znamená, že účetní výkazy pro celou společnost jsou pro vedení málo užitečné pro každodenní rozhodování. Namísto toho jsou potřebné detailnější výkazy a analýzy pro každé oddělení nebo divizi. To umožní vedení získat ucelený pohled na každou část společnosti a zjistit, kde jsou problémy a kde jsou příležitosti pro zlepšení. (Vanderbeck, 2016)

2.2 Manažerské účetnictví

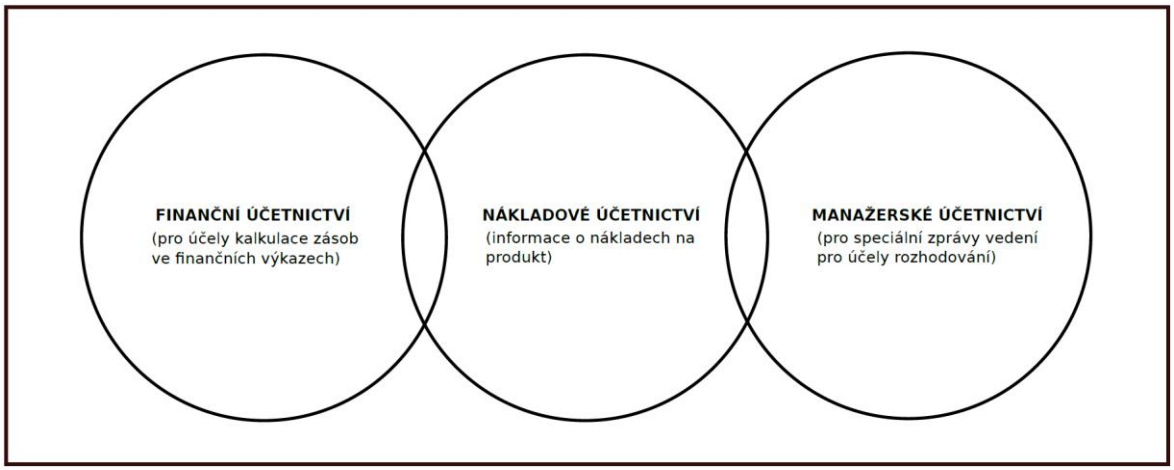
Oproti finančnímu účetnictví se manažerské účetnictví specializuje na údaje historické a odhadované, které vedení využívá k provádění jak běžných operací, tak k dlouhodobému plánování.

Manažerské účetnictví jakožto obor odlišný od veřejného účetnictví hraje klíčovou roli při řízení výkonnosti podniku. Jeho definice ho popisuje jako profesi, která se zaměřuje na spolupráci s managementem při rozhodování, dále navrhování systémů pro plánování a v neposlední řadě řízení výkonnosti a poskytování odborných znalostí v oblasti finančního výkaznictví a kontroly, které pomáhají při vytváření a realizaci strategie organizace. (Vanderbeck, 2016)

Zatímco finanční účetnictví má konkrétní definici v legislativě, manažerské účetnictví není právními předpisy tak přesně určeno či definováno. (Synek, 2015)

2.3 Nákladové účetnictví

Právě ty části finančního a manažerské účetnictví, jež shromažďují a analyzují informace o nákladech, zahrnuje nákladové účetnictví. Tyhle údaje jsou potřebné pro speciální zprávy pro vedení, což spadá do oblasti manažerského účetnictví a dále samozřejmě pro vyčíslení nákladů na zásoby v účetní závěrce, což spadá přirozeně do finančního účetnictví. Zmíněné data se poté používají například k rozhodování o tom, zda vyrobit nebo nakoupit komponent výrobku, zda přijmout speciální objednávku za zvýhodněnou cenu, jak vykázat náklady na prodané zboží ve výkazu zisku a ztráty a k ocenění zásob v rozvaze a podobně. Nákladové účetnictví se prolíná s finančním a manažerským účetnictvím, jak ukazuje obrázek níže. (Vanderbeck, 2016)

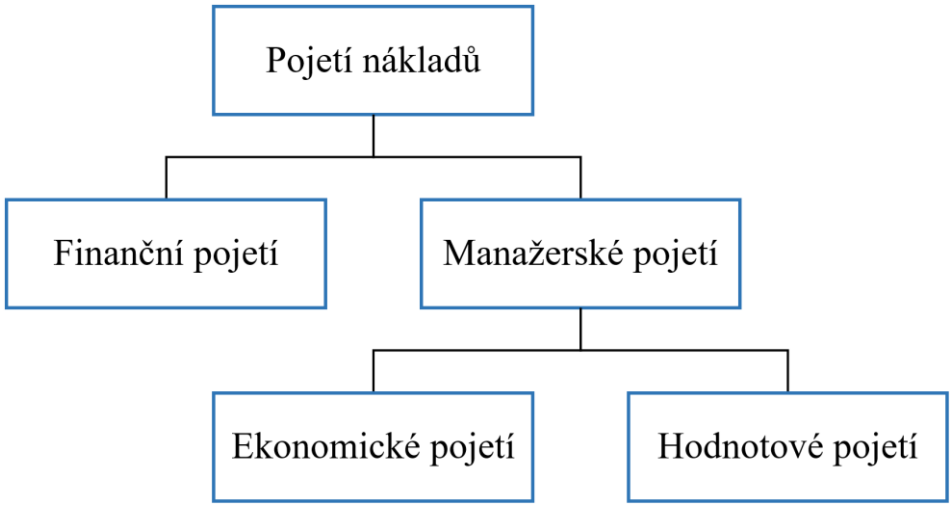


Obrázek 1 – Propojení finančního, nákladového a manažerského účetnictví (vlastní zpracování dle Vanderbeck, Mitchell, 2016)

3 POJETÍ NÁKLADŮ

Jak bylo již zmíněno v předchozí kapitole, definice nákladů se liší v závislosti na typu účetnictví. Náklady ve finančním účetnictví jsou vnímány jako pokles hospodářského užitku, zatímco v manažerském účetnictví se jedná o hodnotové využití hospodářských zdrojů, které jsou účelně vynaloženy v souvislosti s hospodářskou činností. Náklady v manažerském účetnictví jsou tedy záměrně vynakládány na ekonomické činnosti, které mohou přinést přidanou hodnotu podniku. (Popesko a Papadaki, 2016)

Náklady mohou být rozděleny do třech skupin pojetí – finanční, hodnotové, ekonomické, jak je znázorněno níže.



Obrázek 2 – Vztahy jednotlivých pojetí nákladů
(vlastní zpracování dle Popeska a Papadaki, 2016)

3.1 Finanční pojetí nákladů

V oblasti finančního účetnictví se používá finanční pojetí nákladů, také známé jako daňové pojetí nákladů. Popesko a Papadaki (2016) ho v publikaci Moderní metody řízení nákladů vymezují jako *„úbytek ekonomického prospěchu, jež se projevuje úbytkem aktiv nebo přírůstkem dluhů, který v hodnoceném období vede ke snížení vlastního kapitálu.“* Finanční pojetí nákladů se obvykle vyjadřuje v pořizovacích cenách. (Popesko a Papadaki, 2016)

Výstupy tohoto nákladového pojetí jsou používány převážně externími uživateli především k hodnocení finanční situace společnosti. Autorky však upozorňují, že pro manažery není finanční pojetí nákladů ideální, protože nutně neodhaluje skutečné podnikatelské předpoklady, které jsou pro řízení a rozhodování klíčové. (Taušl Procházková a Jelínková, 2018)

Strouhal (2016) ve své publikaci definuje finanční pojetí nákladů podobně, a to tak, že jsou náklady pojímány jako finanční prostředky vložené do výkonů, které by měly zabezpečit návratnost původního finančního vkladu. Jinými slovy, výkony slouží jako prostředek k získání finančních prostředků, které byly do nich investovány.

3.2 Hodnotové pojetí nákladů

Hodnotové pojetí nákladů je úzce spjato s vývojem nákladového účetnictví, které slouží k získávání informací pro řízení a kontrolní činnost. V tomto pojetí jsou využité ekonomické zdroje ohodnoceny cenou, která zohledňuje jejich aktuální skutečnou hodnotu. Na rozdíl od finančního pojetí, kde jsou náklady hodnoceny pořizovací cenou. V rámci tohoto pojetí se také vyskytují náklady kalkulační, které jsou zaznamenány v účetnictví v rozdílné výši nebo zde nejsou vůbec zahrnuty. Tyhle náklady se nazývají kalkulační druhy nákladů a patří sem například kalkulační odpisy, nájemné nebo úroky. (Král a kol., 2018)

Z aktivity, která se právě provádí, se očekává nejen návratnost původně vynaložených peněžních prostředků, ale také obnovu hospodářských zdrojů v prvotní výši a za ceny odpovídající jejich současné hodnotě. (Popesko a Papadaki, 2016)

3.3 Ekonomické pojetí nákladů

Ekonomické pojetí nákladů je také součástí manažerského účetnictví a odlišuje se od finančního pojetí nákladů ještě více než pojetí hodnotové.

Ekonomické pojetí nákladů bylo vytvořeno s cílem dodat data pro správu probíhajících postupů a pro rozhodování do budoucna mezi několika možnostmi. Manažeři mají za cíl vybrat variantu s nejnižšími náklady a maximálním ziskem. Oportunitní náklady jsou úzce spjaty s ekonomickým pojetím nákladů. Oportunitní náklady jsou pokládány za nejvyšší ztracený přínos, který byl obětován tím, že se daný ekonomický zdroj využil v určité alternativě. (Strouhal, 2016)

Popesko a Papadaki (2016) stručněji definují náklady v ekonomickém pojetí jako hodnotu, kterou lze získat prostřednictvím nejefektivnějšího využití. Tato definice také zahrnuje maximální potenciální ztrátu způsobenou použitím omezených zdrojů na konkrétní alternativu, což se nazývá oportunitní náklady.

Pro větší přehlednost vztahu mezi finančním, hodnotovém a ekonomickým pojetím představuje Král a kol. (2018) v publikaci Manažerské účetnictví tabulku, která je vyobrazena níže.

Tabulka 1 – Charakteristiky finančního, hodnotového a ekonomického pojetí nákladů (Král a kol., 2018)

Pojetí nákladů	**Finanční**	**Hodnotové**	**Ekonomické**
Vztah k subsystému účetnictví	Finanční účetnictví	Nákladové účetnictví	Účetnictví pro rozhodování
Vztah k zobrazované realitě	Zobrazení transakce v parametrech, které platily, když se uskutečnila	Zobrazení transakce v parametrech, které by platily v současnosti	Zobrazení transakce formou porovnání s jinou v úvahu přicházející variantou
Vztah nákladů a výdajů	Dochází pouze k časovým, nikoliv věcným rozdílům mezi náklady a výdaji	Dochází nejen k časovým, ale i věcným rozdílům; předmětem zobrazení jsou i náklady, které nejsou doprovázeny výdaji v běžném podnikatelském cyklu	
Vztah k vyjádření zisku	Zisk je měřen na principu zachování finančního kapitálu v nominální výši; podle tohoto pojetí podnik dosahuje zisku, pokud jeho vlastní finančně vyjádřený kapitál na konci období je vyšší než na začátku období	Zisk je měřen na principu tzv. věcného zachování kapitálu; podle tohoto pojetí podnik dosahuje zisk, až když se podaří reprodukovat vlastní kapitál měřený (a oceněný) kapacitou podnikatelské činnosti	Zisk je měřen na principu tzv. věcného zachování kapitálu, přičemž jeho úroveň se dále snižuje o oportunitní náklady a zvyšuje se o oportunitní výnosy

4 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ

Účelem klasifikace nákladů je ztvárnit odlišnou hospodářskou podstatu použitých zdrojů a rovněž identifikovat vztahy, které vedly k vynaložení těchto nákladů. (Fibírová a kol., 2019)

Pro efektivní sledování nákladů je podstatné pečlivě strukturovat náklady do jednotlivých kategorií s ohledem na jejich specifické vlastnosti. Tímto způsobem vytvoříme přesné kategorie nákladů, které nám umožní lépe řešit různé úkoly související s nimi. Tento proces vytváří informační základnu pro řízení nákladů. (Novák, 2018)

Podle vývoje lze náklady rozlišit na dvě skupiny: náklady, které jsou již určeny a jsou vhodné pro řízení, a náklady, o nichž bude rozhodnuto v budoucnu. (Král a kol, 2018)

Náklady lze detailněji rozčlenit na:

- druhové členění,
- účelové členění,
- kalkulační členění,
- členění v závislosti na objemu produkce,
- členění z hlediska manažerského rozhodování.

4.1 Druhové členění nákladů

Druhové členění nákladů je velmi obvyklým způsobem rozdělení nákladů, který koresponduje finančnímu pojetí nákladů. Tyto náklady jsou získány z vnějšího prostředí a jsou prvním krokem v procesu transformace. Proto jsou označovány „nákladovými druhy“. (Popesko a Papadaki, 2016)

Tyto druhy lze dále rozlišit na:

- spotřebu materiálu,
- spotřebu využití externích prací,
- finanční náklady,
- osobní náklady,
- odpisy DHM a DNM. (Vochozka a Mulač., 2012)

Účelem členění nákladů na nákladové druhy v podnikové ekonomice je získání informačního základu pro efektivní řízení těchto zdrojů v podniku i v jeho okolí. Díky tomuto členění se získávají odpovědi na otázky o tom, odkud, jak a ve které době společnost získává lidské zdroje, energie, materiál či interní a externí služby.

Makroekonomické uplatnění typů nákladů je však mnohem důležitější, protože slouží k určování celkových hodnot pro celé národní hospodářství, jako jsou třeba osobní výdaje, národní důchody nebo celková spotřeba materiálu. (Král, 2018)

Podle této informace není druhové členění nákladů příliš vhodné pro rozhodování manažerů nebo pro kalkulaci nákladů. Důvodem je, že toto nedokáže poskytnout potřebné informace o úmyslech využití těchto nákladů. Znamená to tedy, že zde můžeme získat pouze podrobnosti o množství materiálových nákladů, avšak nejsme již schopni rozeznávat mezi výrobními náklady (jednotkové náklady) a těmi náklady, které s výrobou nesouvisí (režijní náklady). (Popesko a Papadaki, 2016)

4.2 Účelové členění nákladů

Samotné účelové členění nákladů je zaměřené na poměr mezi účelem a vynaložením nákladů. Pro efektivní hospodaření podniku je klíčové stanovit účel vynaložených nákladů již předem a zajistit, aby byly vynaloženy s ohledem na tento účel. Účelovost nákladů se posuzuje z hledisek výkonů a místa, kde náklady vznikly. K tomuto účelu se často používají speciální účetní kódy, které umožňují sledovat náklady vztahující se k určitému účelu a analyzovat je z hlediska nákladové efektivity. (Čechová, 2011)

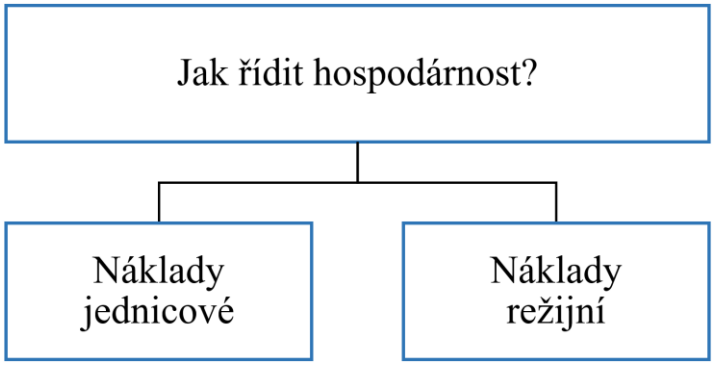
Dle Krále (2018) tento typ klasifikace nákladů zohledňuje účel vynaložení nákladů a z hlediska výchozího poměru k jednání je následně rozděluje na 2 kategorie:

- technologické náklady,
- náklady pro řízení a obsluhu.

Popesko a Papadaki (2016) však v jejich publikaci vysvětlují, že se v praxi toto členění často nepoužívá, protože je obtížné určit, zda jsou náklady skutečně spojeny s danou technologií nebo jsou generovány doprovodnými aktivitami v procesu. Navíc jsou náklady často omezeně využitelné při kalkulaci jednotkového výkonu. Namísto toho se často používá členění nákladů dle vztahu k jednotce prováděného výkonu, které se skládá z:

- nákladů na jednotku,

- režijních nákladů.



Obrázek 3 - Účelové členění nákladů

(vlastní zpracování dle Popeska a Papadaki, 2016)

4.2.1 Technologické náklady

Technologické náklady jsou náklady přímo spojené s technologií nebo jsou vyvolány použitím konkrétní technologie. Typickými příklady technologických nákladů jsou náklady na spotřebu materiálu v určitém množství a kvalitě, odpisy strojů používaných v určité výrobní technologii a mzdy zaměstnanců, kteří se podílejí na určité aktivitě v podniku. Tyto náklady vytvářejí technologické ucelení, které může být v podniku vícekrát využíváno. Je třeba dodat, že rozšiřování technologických celků může vést k dalším technologickým nákladům. (Popesko a Papadaki, 2016, Čechová, 2011)

4.2.2 Náklady na obsluhu a řízení

Náklady na obsluhu a řízení jsou náklady spojené s celkovým provozem podniku. Patří sem administrativní, managementové, logistické a účetní náklady. Tyto náklady jsou společné pro více technologických celků. Zmíněné náklady obsahují mzdové náklady, náklady na informační systémy, výpočetní techniku a skladování. Avšak členění nákladů na jednotkové a režijní se v praxi využívá jen zřídka, protože je obtížné rozlišit, jestli patří k technologické aktivitě či pouze podporují celkovou výrobní aktivitu. Dalším důvodem je, že takovéto členění nákladů nelze jednoduše aplikovat na kalkulaci jednotky výkonu. (Popesko a Papadaki, 2016)

4.2.3 Náklady jednicové

Jednotkové náklady představují náklady, které se přímo týkají tvorby konkrétního výkonu a mohou být převedeny na jednotku. Například to může představovat náklady na suroviny a mzdy pracovníků výroby. Pokud jsou identifikovány příčinné souvislosti mezi vytvořeným

výkonem a jednotkovými náklady, může být stanoven nákladový cíl. Pro výpočet nákladového cíle jsou potřebné standardy spotřeby ekonomických zdrojů – například spotřeba surovin, práce a energie, a ocenění naturální spotřeby, jako jsou pořizovací ceny materiálů, energie a služeb. (Papula a Papulová, 2013, Fibírová a kol. 2020)

4.2.4 Náklady režijní

Podle definice od Vochozky a Mulače (2012) jsou režijní náklady rozděleny mezi více druhů výkonů než pouze na jeden. Tyto náklady jsou zodpovědné za zajištění běhu celého podniku. Při kalkulaci celkových nákladů vynaložených na konkrétní výkon je třeba rozdělit režijní náklady mezi všechny výkony, na jejichž výrobě se podílejí.

Podle Druryho (2015) jsou režijní náklady výrobní organizace rozděleny do tří kategorií: výrobní, administrativní a marketingové režie. Výrobní režie zahrnuje náklady spojené s výrobou, kromě přímých nákladů. Administrativní režie zahrnuje náklady na správu organizace, například výzkum a vývoj nebo obecné účetnictví. Marketingová režie se zaměřuje na náklady spojené s objednávkami, reklamou a marketingem.

Čechová (2011) uvádí, že režijní náklady jsou vyjádřeny v různých složkách a rozdělují se na základě funkce, kterou plní v daném procesu. Tyto složky zahrnují režii zásobovací, výrobní, správní a odbytovou.

- **Zásobovací režie** zahrnuje náklady nákupu materiálu a jeho skladování. Tyto náklady jsou rozpočítávány na ostatní střediska, která zajišťují produkci.
- **Výrobní režie** zahrnuje náklady spojené s výrobou, jako jsou mzdy a energie. Tyto náklady nelze jednoznačně přiřadit k jednotce výkonu a jsou rozpočítávány na základě definovaného pravidla.
- **Správní režie** se vztahuje na náklady spojené s řízením a správou podniku, jako jsou platy vedoucích pracovníků a náklady na provoz jednotek vedení podniku. Tyto náklady jsou nezbytné pro hladký provoz podniku.
- **Odbytová režie** se vztahuje na činnost odbytového celku, jako jsou obchodníci a pracovníci prodeje. Tato režie zahrnuje náklady na balení, expedici a marketing výrobků.

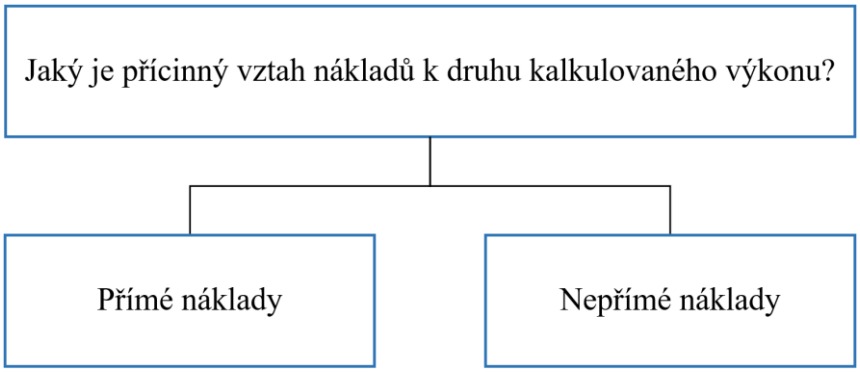
Garrison, Noreen a Brewer (2012) vypočítávají, že kromě nepřímých mzdových nákladů a nákladů na materiál, jsou režijní náklady také spojeny s pojištěním majetku a dalšími výdaji, jako jsou náklady na topení, osvětlení, majetkové daně a náklady na prodej.

4.3 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační třídění nákladů slouží k určení účelu vynaložení nákladů. Tento způsob členění nákladů je klíčový pro řízení nákladů v podniku, umožňuje zjistit rentabilitu produktů a efektivně uspořádat produktovou strukturu. Kalkulační členění nákladů využívá kalkulační jednici, což je v podstatě určitý výkon, který je měřen jednotkou jako například množství, délka nebo čas. Náklady lze dle tohoto členění rozdělit na přímé a nepřímé. (Martinovičová a kol., 2019)

Novák (2018) tvrdí, že pro efektivní řízení nákladů je nezbytné, aby podnik dokázal správně alokovat náklady k nákladovým objektům. K tomuto účelu lze využít kalkulačního rozdělení nákladů, které je člení na přímé a nepřímé náklady. Pokud je tento proces proveden úspěšně, podnik bude schopen dosáhnout maximální účelnosti a efektivity svých nákladových výdajů. Tento postup by měl být součástí každého účinného systému řízení nákladů.

Popesko a Papadaki (2016) ve své publikaci dodávají že, určování, zda náklady patří mezi přímé nebo nepřímé, může být často složité a nákladné, zejména pokud nelze určit přesný vztah mezi nákladem a objektem. Někdy se také může stát, že vyčíslení přímého nákladu na jednotku je dražší než samotný materiál, a proto se tento náklad zařazuje jako nepřímý. Dle anglosaské literatury se rovnají přímé náklady jednicovým nákladům a nepřímé náklady jsou stejné jako náklady režijní.



Obrázek 4 – Kalkulační členění nákladů

(vlastní zpracování dle Popeska a Papadaki, 2016)

Podle Žižky a Maršíkové (2014) může podnik pomocí rozdělení nákladů s využitím kalkulace stanovit vnitropodnikové ceny a tím určit zisk pro jednotlivé výrobky nebo služby.

4.3.1 Přímé náklady

Přímé náklady je možno jednoznačně přidružit k jistému výkonu a snadno změřit. Tyto náklady jsou důležitou součástí celkových nákladů daného výkonu. Například u výroby nábytku jsou dřevo, hřebíky a lepidlo příkladem přímých nákladů. Obvykle jsou přímé náklady variabilní, protože výroba více výrobků vyžaduje více materiálu a pracovních hodin. Avšak v určitých situacích, jako například je-li stroj vyhrazen pouze pro jeden produkt, lze považovat náklady spojené se strojem (odpisy, elektřina a údržba) za fixní. (Drury, 2015, Zimmerman 2017)

Strouhal (2016) rozšiřuje výklad o nepřímých nákladech tím, že zahrnuje náklady, které jsou spojeny s konkrétními jednotkami výkonu, nikoliv pouze s druhem výkonu. Dále zahrnuje vynaložené náklady během provádění jediného druhu výkonu, avšak jejich část lze předem stanovit na kalkulační jednotce výkonu.

4.3.2 Nepřímé náklady

Nepřímé náklady není možno přímo přidružit k jistému nákladovému objektu. Tyto náklady jsou obvykle rozpočítávány mezi všechny výrobky nebo služby podniku pomocí určené rozvrhové základny. Existuje mnoho alokačních postupů pro rozpočítání nepřímých nákladů, v praxi jsou často používány například náklady na odpisy výrobních zařízení, pronájem prostor, mzdy administrativních pracovníků nebo náklady informačního systému podniku. (Drury, 2015, Popesko a Papadaki, 2016)

Čechová (2011) tvrdí, že nepřímé náklady jsou těžko přiřaditelné k jednomu konkrétnímu nákladovému objektu, protože se vztahují na více druhů výkonů. K řešení tohoto problému mohou být využity různé matematicko-technické metody, například rozvrhová základna. Podle Druryho (2018) nepřímé náklady se nemohou být přesně spojeny s jedním nákladovým objektem a zahrnují například nepřímou práci, osvětlení, mzdy údržbářských zaměstnanců a údržbářský materiál.

4.4 Členění v závislosti na objemu výroby

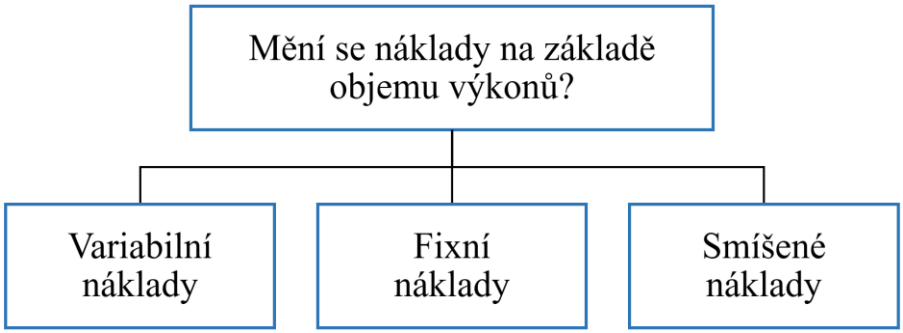
Podle Popeska a Papadaki (2016) je členění nákladů v souvislosti s objemem produkce je jeden z nejdůležitějších prostředků pro vedení nákladů. Předchozí části se zabývaly různými kategoriemi nákladů, které se vztahují k již spotřebovaným nákladům, tedy k minulosti. Naproti tomu toto rozdělení umožňuje zkoumat chování nákladů v závislosti na různých variantách budoucích výsledků.

Stejně tak Král (2018) uvádí, že toto rozdělení není zaměřeno na odpovědi na otázky týkající se minulosti, ale dokáže poskytnout informace o možnostech budoucího vývoje. Také tvrdí, že použití tohoto rozdělení představuje přechod od účetnictví nákladů, které je orientováno na minulost, k účetnictví manažerskému, které se soustředí na informace pro rozhodování.

Fibírová (2020) také uvádí, že rozlišování nákladů podle toho, jak souvisí s objemem produkce, je jeden z nejdůležitějších nástrojů pro efektivní vedení nákladů, výnosů a zisku. Toto rozlišování také umožňuje analyzovat, jak se změna objemu výkonů projeví na vývoji zisku. Synek (2011) vysvětluje, že rozdělení nákladů na pevné a proměnlivé má smysl pouze v krátkodobém horizontu, protože pevné náklady se v delším časovém období také mění. Podle něj je důležité si dát pozor i na další proměnné, které ovlivňují chování nákladů, jako jsou například technologické změny, inflace nebo konkurence. Toto rozdělení nákladů je tedy vhodné pro plánování a rozhodování v krátkodobém časovém rámci. Naopak pro dlouhodobé plánování a rozhodování je potřeba použít jiné metody a kritéria.

Podle Popeska a Papadaki (2016) existují tři typy nákladů v závislosti na tomto rozdělení:

- variabilní,
- fixní,
- smíšené.



Obrázek 5 – Členění z hlediska závislosti na změně objemu výkonů (vlastní zpracování dle Krále, 2018)

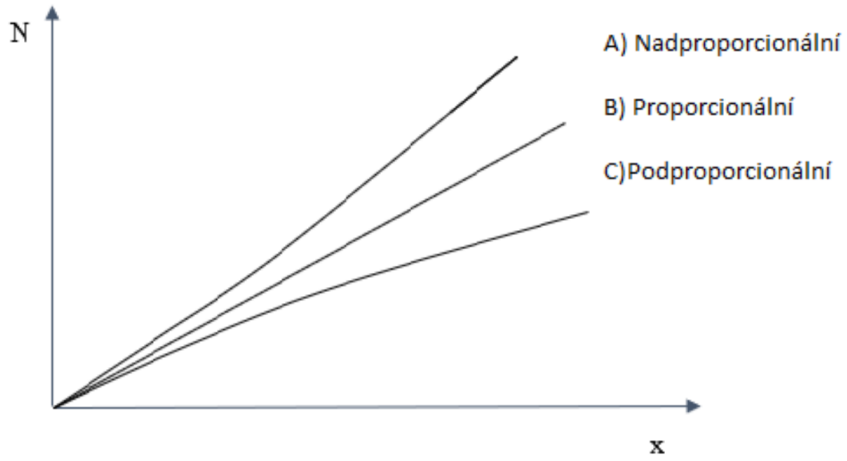
4.4.1 Variabilní náklady

Variabilní náklady se automaticky mění ve vazbě na měnícím se množství výkonů. Mezi nejdůležitější část těchto nákladů patří náklady proporcionální, které souvisí s úrovní aktivity a podle ní se také mění. (Popesko a Papadaki, 2016)

Martinovičová a kol. (2014) uvádějí, že tyto náklady jsou spojeny s ekonomickými zdroji, které lze rozdělovat na menší části, a s proměnnými výrobními činiteli, které lze v krátkém časovém období a bez omezení upravovat (například práce, materiál, energie atd.) Je logické, že pokud se objem výkonů zvýší na dvojnásobek, tak se celkové variabilní náklady také zvýší na dvojnásobek. Z toho vyplývá, že mají tyto celkové náklady lineární charakter a jednicové variabilní náklady se nemění. (Drury, 2015)

Podle toho, jaký je jejich vztah ke změně objemu výroby, rozlišujeme variabilní náklady dle Kocmanové (2012) na tři druhy:

- **Proporcionální** – jejich výše se mění stejným způsobem jako objem výkonů, mají lineární charakter. Příkladem může být spotřebování chmelu při výrobě piva.
- **Nadproporcionální** – jejich výše roste rychleji než objem výkonů, každá další jednotka produkce stojí více. Příkladem jsou náklady na přesčasovou práci.
- **Podproporcionální** – jejich výše roste pomaleji než objem výkonů, každá další jednotka produkce stojí méně. Kupříkladu sleva na materiál při odběru většího množství. (Kocmanová, 2013)



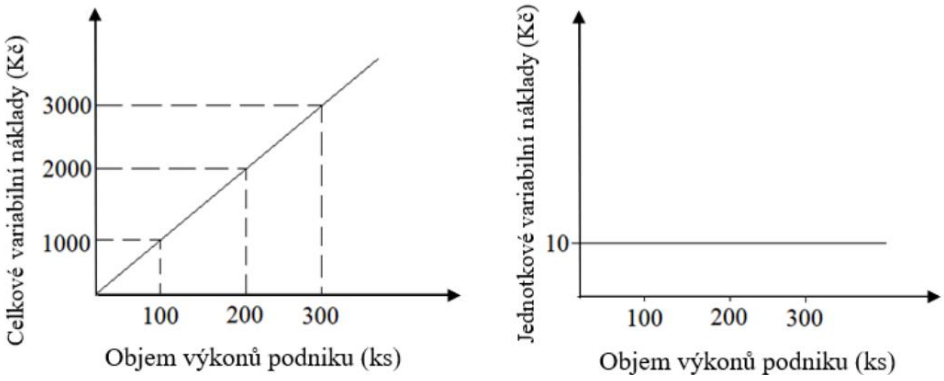
Obrázek 6 – Průběh celkových nákladů (Král, 2018)

Podle Synka (2011) se do nákladů závislých na výkonu zahrnují nejen náklady na jednotku, ale i část nákladů na režii. V účetnictví pro manažery se však obvykle předpokládá, že jde o náklady úměrné.

Fibírová a kol. (2020) uvádějí, že náklady závislé na výkonu mají tyto charakteristiky:

- Opakovaně se vyskytují po dosažení určitého množství výkonů.
- Užitek těchto nákladů je vyčerpán tvorbou výkonu či souboru výkonů.

- Celková částka těchto nákladů závisí na množství a složení výkonů.



Obrázek 7 – Průběh variabilních nákladů (Popesko a Papadaki, 2016)

4.4.2 Fixní náklady

Fixní náklady se vyznačují tím, že jejich celková částka se nemění nebo se mění jen velmi málo v závislosti na tom, jaký je rozsah výroby. Pouze v případě, že dojde k podstatným změnám ve výrobních možnostech, se mohou fixní náklady zvýšit nebo snížit. To znamená, že i tyto náklady, které jsou obvykle stálé, mohou být ovlivněny změnou kapacity výroby. (Papula a Papulová, 2013)

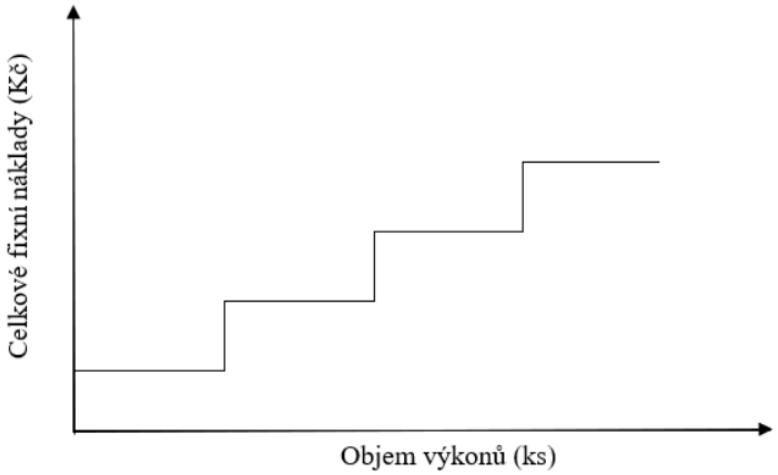
Martinovičová a kol. (2019) uvádějí, že fixní náklady nevznikají v důsledku konkrétních činností, ale jsou spojeny s nutností a požadavkem zajistit fungování podniku jako celistvého organismu. Proto se podnik snaží o co nejvyšší využití svých výrobních prostředků, jelikož to přispívá k snížení podílu fixních nákladů na jednotlivou jednotku výrobního objemu. (Martinovičová a kol., 2019)

Někdy není možné jasně rozlišit mezi náklady, které jsou fixní nebo variabilní, protože některé náklady obsahují oba tyto prvky. Fixní náklady jsou rovněž ty, které se ekonomicky nedají rozložit na menší části. Důležitým faktem je ale také to, že fixní náklady vznikají i tehdy, když se žádný výrobek nevytváří, což se může stát například během dovolené celého závodu nebo při výskytu stávky. (Čechová, 2011, Synek, 2011)

Podle Martinovičové a kol. (2014) patří mezi náklady fixní mimo jiné tyto položky:

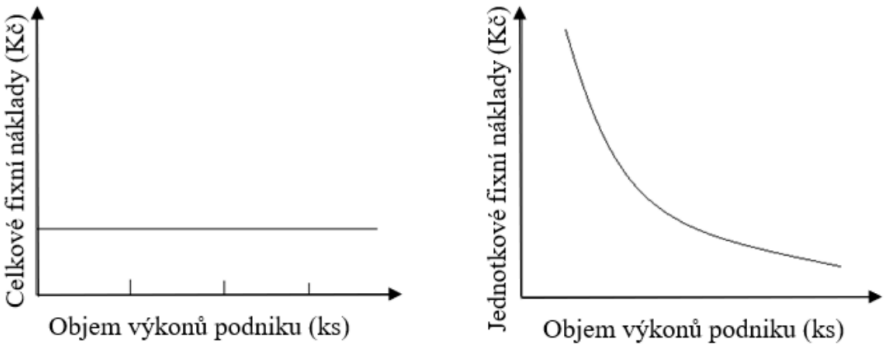
- Platba za pronájem,
- Odpisy – majetku hmotného a nehmotného,
- Služby od poradenských firem.

Autoři Vochozka a Mulač (2012) poukazují na to, že fixní náklady v krátkém období omezují výrobní kapacitu, protože je nelze jemně přizpůsobovat podle změn objemu produkce. Fixní náklady se tedy dají zvyšovat pouze v dlouhém období. V tomto období se fixní náklady mění skokově, což znamená, že se musí pořizovat nové stroje, stavět nové haly nebo se musí zvýšit výrobní kapacita.



Obrázek 8 – Semi-fixní náklady (Drury, 2015)

Na grafu níže můžeme sledovat vývoj fixních nákladů celkových i jednotkových. Z grafu je zřejmé, že celkové fixní náklady jsou konstantní, zatímco jednotkové náklady klesají s rostoucím objemem výroby. Protože jednotkové fixní náklady nejsou konstantní, autor zdůrazňuje důležitost správné interpretace. Podle něj je pro správné vedení podniku lepší využít celkové fixní náklady. (Drury, 2015)



Obrázek 9 – Průběh fixních nákladů (Popesko a Papadaki, 2016)

Synek a kol. (2011) upozorňují na tři jevy související s fixními náklady:

- Když se zvyšuje množství vyrobeného zboží nebo poskytovaných služeb, ale fixní náklady zůstávají stejné, dochází k relativní úspoře fixních nákladů. To znamená, že na jednotku produkce připadá menší část fixních nákladů.
- Fixní náklady, které nejsou pokryty výrobou, se nazývají nevyužité fixní náklady. Jde o teoretické rozlišení fixních nákladů (protože reálně je nelze rozdělit), které ukazují, jak efektivně se využívají výrobní kapacity. Firma by měla stavět výrobní kapacity, jež budou dostatečně využity.
- Nákladová remanence je jev, kdy se fixní náklady nemění v průběhu snižování objemu produkce. S touto situací musí podnik počítat třeba při odstraňování neefektivních produktů. (Synek a kol., 2011)

S fixními náklady souvisí i další pojem, a to umrtvené fixní náklady. Umrtvené fixní náklady jsou vydány ještě před začátkem výrobního procesu a nelze je ovlivnit během podnikání. Mohou se týkat například koupě budovy nebo strojů. Jediný způsob, jak tyto náklady snížit, je prodat výše zmíněnou budovu nebo stroje. Naopak vyhnutelné fixní náklady jsou takové náklady, které závisí na kapacitních podmínkách během podnikání. Může se jednat například o mzdy placené podle času. Tyto náklady lze snížit snížením výrobní kapacity. (Král, 2018)

4.4.3 Smíšené náklady

Existuje typ nákladů, který se nedá jednoznačně zařadit mezi fixní nebo variabilní náklady, protože obsahuje obě tyto složky. Tyto náklady nazýváme semi-variabilní náklady, ty se mění v návaznosti na produkci činnosti. Například náklady na spotřebu energie sestávají z fixní části, která je sloučená s osvětlením a vytápěním (platí se i když se nic nevyrábí), a variabilní části, která souvisí s provozem výrobní linky. Kromě toho existují i náklady, které jsou fixní pouze do nějakého limitu výkonu, ale po jeho přesažení se zvýší skokově. Tyto náklady nazýváme semi-fixní náklady. (Popesko a Papadaki, 2016)

4.5 Členění nákladů z hlediska manažerského rozhodování

Další způsob, jak rozdělit náklady, je podle toho, jak ovlivňují rozhodovací procesy. Toto je běžné v oblasti manažerského účetnictví. Podle tohoto kritéria můžeme náklady rozlišit na několik druhů: relevantní a irelevantní náklady, které se liší dle toho, jestli se mění ve vazbě na rozhodnutí, utopené náklady, které jsou nevratné a nejsou závislé na rozhodnutí,

imputované a vázané náklady, které jsou spojeny s alternativním využitím zdrojů a oportunitní náklady, které představují ztrátu příležitosti v důsledku rozhodnutí. (Popesko a Papadaki, 2016)

V předchozí kapitole o nákladech jsme si řekli, že ne všechny náklady z účetnictví se musí shodovat s náklady v účetnictví manažerském a naopak. Proto se v účetnictví manažerském využívají jiné druhy nákladů (Popesko a Papadaki, 2016). Novák (2018) uvádí, že tyto náklady nejsou odvozeny přímo ze skutečných čísel z účetnictví, ale jsou založeny na předpokládaných nákladech různých možností, které se posuzují. Král (2018) shrnuje stávající znalosti a dodává, že tyto druhy nákladů slouží jako informační podpora pro rozhodování o budoucnosti.

4.5.1 Relevantní a irelevantní náklady

Když se rozhodujeme mezi různými alternativami pro budoucnost, musíme brát v úvahu náklady, které se budou lišit podle naší volby. Tyto náklady nazýváme relevantními, protože ovlivňují naše rozhodování. Například když chceme vyrobit něco z materiálu, který má více variant s podobnou kvalitou, relevantním nákladem je cena každé varianty. Avšak náklady, které zůstanou neměnné bez toho, co si vybereme, jsou irelevantními náklady, protože na ně nemusíme brát zřetel. (Král, 2018)

Pokud chceme zjistit, jaké náklady jsou relevantní pro naše rozhodnutí, můžeme použít metodu, která se nazývá rozdílové náklady. Tato metoda spočívá v tom, že porovnáváme výši nákladů v situaci, kdy naše rozhodnutí nepřijmeme, a v situaci, kdy naše rozhodnutí přijmeme. Rozdíl mezi těmito dvěma situacemi nám ukazuje, jaké náklady jsou ovlivněny naší volbou. (Popesko a Papadaki, 2016)

Podle Čechové (2011) se náklady, které nejsou relevantní pro rozhodování, dají rozdělit na dvě skupiny:

- Náklady a výnosy, které lze objektivně ovlivnit podle varianty rozhodnutí, kterou zvolíme. Tyto náklady mohou být odlišné v závislosti na našem rozhodnutí.
- Náklady, které nelze objektivně ovlivnit žádným rozhodnutím. Tyhle náklady jsou stejné přes to, jakou variantu rozhodnutí si vybereme.

4.5.2 Oportunitní náklady

Pokud nevyužijeme zdroje pro nejlepší možnou alternativu, ztratíme zisk, který bychom jinak mohli mít. Tomuto ztracenému zisku se říká oportunitní náklady nebo také náklady obětovaných příležitostí. Jsou to náklady, které odpovídají tomu, co bychom získali, kdybychom se rozhodli pro druhou nejlepší možnost, kterou jsme zvažovali při rozhodování. Jsou to fiktivní nebo nereálné náklady a výnosy. Oportunitní náklady nikdy nevznikají, protože jsme si tuto možnost nevybrali, ale manažeři je používají jako pomoc při rozhodování. Oportunitní náklady patří mezi implicitní náklady. (Holman, 2011, Čechová, 2011)

4.5.3 Explicitní a implicitní náklady

Explicitní náklady jsou skutečné náklady, které se projevují ve výkazech a jsou reálným závazkem. Patří do finančního účetnictví. Implicitní náklady jsou náklady, které neplatíme a jsou obtížně vyčíslitelné. Vyjadřují nejlepší možný užitek z použitých výrobních faktorů a zdrojů. Jsou součástí manažerského účetnictví a obsahují náklady oportunitní. Toto rozdělení se používá při účetním a ekonomickém hledisku. Účetní hledisko počítá rozdíl mezi příjmy a účetními náklady nebo explicitními náklady. Ekonomické hledisko počítá rozdíl mezi příjmem a ekonomickými náklady, které zahrnují jak explicitní, tak implicitní náklady. Pokud je ekonomické hledisko záporné, hledáme jinou variantu. (Fendeková a Kufelová, 2020, Holman, 2011)

4.5.4 Imputované a vázané náklady

Imputované náklady jsou náklady, které jsou důležité pro rozhodování, jelikož mají dopad na celý podnikatelský proces. Tyto náklady zahrnují například odstupné za snížení výroby. Na druhé straně jsou vázané náklady, které představují spotřebu zdrojů v budoucnosti, a jsou výsledkem rozhodnutí přijatých dnes. Tyto náklady jsou především spojené s technologickým vývojem produktových řešení, které mají zásadní vliv na celkovou úroveň nákladů. (Popesko a Papadaki, 2016)

4.5.5 Utopené náklady

Utopené náklady jsou minulé náklady, které nelze ovlivnit v současnosti ani v budoucnosti, a proto nejsou důležité pro manažerská rozhodnutí. Tyto náklady jsou označovány také jako umrtvené náklady a mezi ně patří například nákup materiálu nebo odpisy dříve koupených aktiv. Rozlišujeme účetní a ekonomické hledisko, které se liší v tom, jak počítají náklady

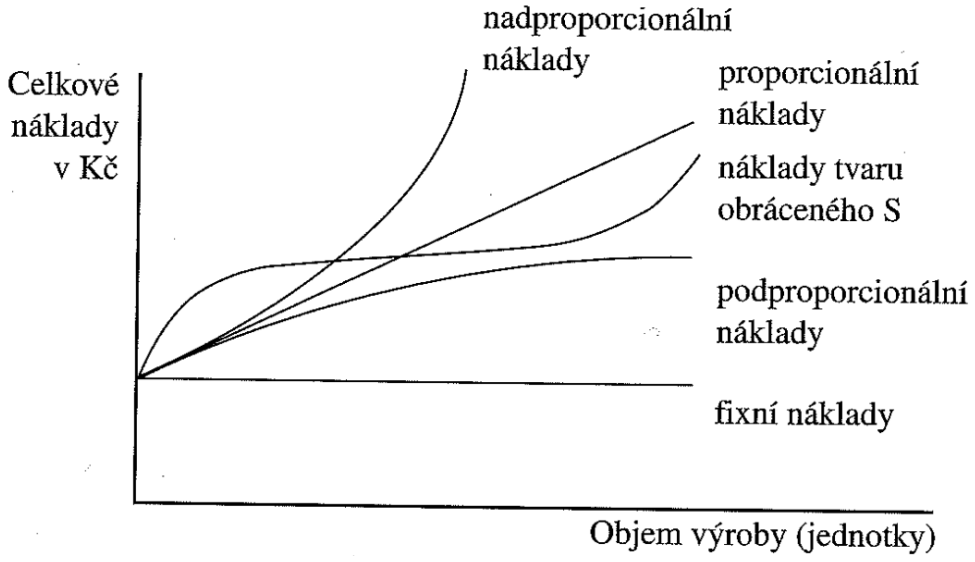
a příjmy. Pokud je ekonomické hledisko záporné, hledáme jinou možnost. (Popesko a Papadaki, 2016, Drury, 2015)

5 MODELOVÁNÍ NÁKLADŮ

V praxi je mnoho různých faktorů, které mají vliv na vznikající náklady podniku. Není možné je všechny zohlednit, a proto je třeba vytvářet zjednodušené nákladové modely odrážející realitu. Jako příklad ovlivňujících faktorů může by mohla být velikost daného podniku, velikost produkce, cena výrobních prostředků, ale také normy na spotřebu materiálu nebo práce. (Martinovičová a kol., 2019)

5.1 Nákladová funkce

Náklad fixní a variabilní se v závislosti na krátkém nebo dlouhém horizontu času mění. Tuto proměnlivost třeba monitorovat, předvídat a zaznamenat. K tomu se používají nákladové funkce různých druhů. Nákladové funkce vyjadřují souvislost jednotlivých nákladů k množství produkce. (Synek, Kislingerová a kol., 2015)

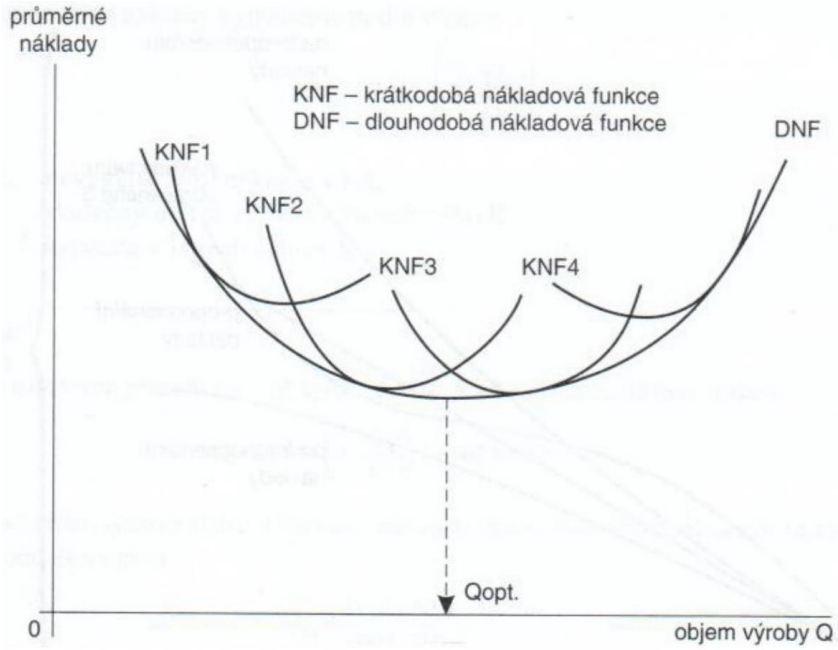


Obrázek 10 – Průběh celkových nákladů (Synek, Kislingerová a kol., 2015)

Nákladové funkce krátkodobé ukazují vývin nákladů v krátkém období. V rámci krátké doby je možno měnit některé z výrobních prostředků. Například množství nebo spotřebu materiálů. Velikost výroby je vymezena výrobní kapacitou, kterou tvoří fixní náklady. Tyto nákladové funkce se využívají v obvyklém operativním řízení, například k upravování objemu výroby nebo stanovování bodu zvratu.

Dlouhodobá nákladová funkce ukazuje, jak se mění náklady v delším období, kdy lze upravovat všechny výrobní faktory. V této funkci jsou jen náklady průměrné a mezní. Fixní náklady se nevyskytují. Tato funkce je složena z funkcí krátkodobých, které popisují náklady pro dané množství výroby. Dlouhodobá nákladová funkce nejprve klesá, když jsou průměrné

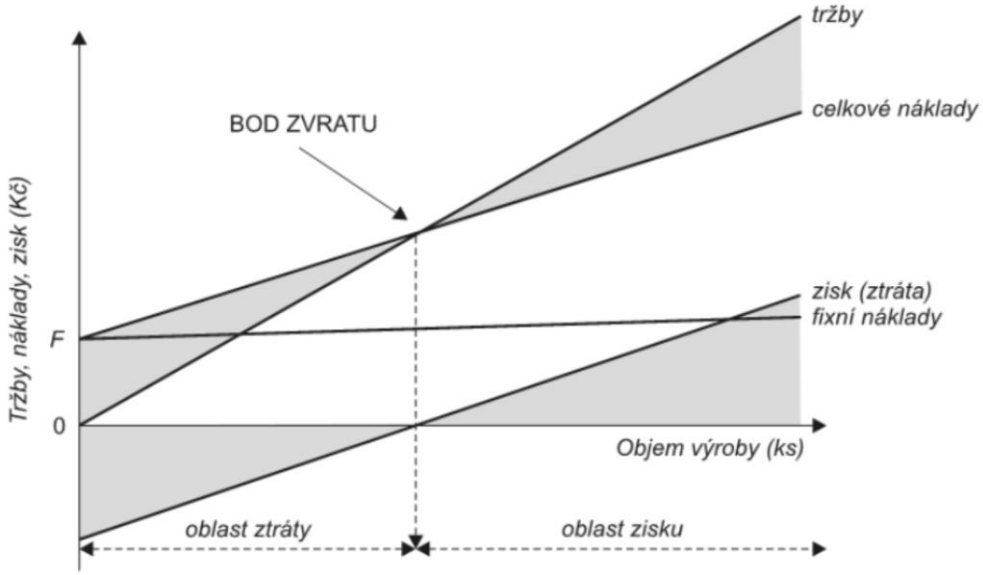
náklady nejnižší a efektivnost výroby nejvyšší. Od tohoto bodu roste funkce kvůli vysokým nákladům na operativní a koordinační řízení. S růstem průměrných nákladů klesá efektivnost výroby. Níže je vyobrazen U-tvar nákladové funkce, který může být teoreticky u různých podniků hyperbolou nebo L-tvarem. (Synek a kol., 2011)



Obrázek 11 – Dlouhodobá nákladová funkce (Synek a kol., 2011)

5.2 Analýza bodu zvratu

Bodem zvratu se označuje takový objem produkce, při kterém se celkové náklady shodují s celkovými tržbami. V tomto případě podnik už nevytváří ztrátu, ale ani ještě nezískává zisk. Základním předpokladem k výpočtu bodu zvratu je správná klasifikace fixních a variabilních nákladů. Jestliže jsou od ceny výkonu odečteny jednotkové variabilní náklady, vznikne částka, která podniku zbude po realizaci a prodeji výkonu. Nejdříve částka slouží k zaplacení existujících fixních nákladů. Postupem času, za předpokladu úspěšného fungování podniku, se počet výkonů bude rovnat celkovým fixním nákladům a případný přebytek bude přispívat k tvorbě zisku. Tento rozdíl se nazývá marže nebo krycí příspěvek. (Synek, Kislingerová a kol., 2015, Popesko a Papadaki, 2016)



Obrázek 12 – Grafická analýza bodu zvratu (Taušl Procházková a kol., 2018)

5.3 Horizontální a vertikální analýza

Horizontální analýza sleduje vývoj položek účetních výkazů a jeho intenzitu v čase. Zaměřuje se na hodnocení stability a vývoje z pohledu adekvátnosti ve všech položkách. Porovnává rozvahové položky a jejich změny v čase. Pokud má podnik dostatek údajů, lze určit trend, který ukazuje směr a rychlost budoucího vývoje. Při vyhodnocování je důležité zohlednit vnější podmínky, jako jsou změny v daňovém systému nebo změny cen vstupů. Horizontální analýzu lze použít jak pro výkaz zisku a ztráty, tak pro rozvahu a výkaz cashflow. Cílem této analýzy vypozorovat, jak se změnila proměnná oproti předešlému roku. (Mareš, 2017, Kocmanová, 2013)

Cílem vertikální analýzy je vyjádřit jednotlivé položky účetních výkazů prostřednictvím procentního podílu vybrané základny, která formuje 100 %. Například při analýze rozvahy je jako základna použita výše celkových aktiv nebo celkových pasiv. U analýzy výkazu zisku a ztráty je to velikost celkových výnosů či nákladů. Vertikální analýza se opírá pouze o údaje jednoho období. Závěry této analýzy pomáhají podniku tvořit a udržovat rovnovážný stav majetku. (Knápková a kol., 2017, Kocmanová, 2013)

6 SHRNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

Teoretická část bakalářské práce byla zpracována na základě důkladného průzkumu literárních zdrojů zaměřených na problematiku nákladů a jejich řízení. Výstupem této literární rešerše bylo stanovení základních pojmů, klasifikace nákladů a představení nástrojů pro analýzu a modelování nákladů.

První část se popisuje vymezení několika základních pojmů souvisejících s náklady a jejich řízením. Krom nákladů jsou zde probírány také výnosy, příjmy, výdaje a hospodářský výsledek.

Druhá část práce se zaměřuje na definování typů účetních systémů, které jsou propojeny. Finanční účetnictví poskytuje informace o finančním stavu firmy a zaměřuje se na minulost. Manažerské účetnictví pomáhá vedoucím pracovníkům efektivně řídit firmu. Třetí pojem, který se v této části objevuje, je nákladové účetnictví, které shromažďuje a analyzuje informace o nákladech potřebné pro speciální zprávy pro vedení.

Třetí část se věnuje pojetím nákladů. Finanční pojetí je založeno na vnímání nákladů jako úbytku ekonomického prospěchu. Hodnotové pojetí slouží k poskytování informací pro běžné řízení a kontrolu průběhu uskutečňovaných procesů. Ekonomické nákladů nezahrnuje pouze oceněný úbytek ekonomického zdroje, ale také oceněný prospěch, který podnik nerealizoval v důsledku toho, že tento zdroj nevyužil jiným alternativním způsobem.

Ve spojitosti s různými přístupy k chápání nákladů je také zkoumáno jejich rozdělení z různých hledisek. V této kapitole jsou náklady klasifikovány dle druhu, účelu vynaložení, kalkulačního členění, dále podle členění v závislosti na objemu výroby a v neposlední řadě členění z hlediska manažerského rozhodování.

Poslední část se věnuje samotnému modelování nákladů a představuje konkrétní nástroje používané pro analýzu nákladů. Tyto nástroje, které budou také použity v praktické části pro analýzu vybrané výrobní firmy, zahrnují nákladovou funkci, analýzu bodu zvratu a horizontální a vertikální analýzu.

Celkově lze říci, že teoretická část práce poskytuje pevný teoretický rámec pro provádění analýzy nákladů. Uvedené teoretické informace budou dále uplatněny v praktické části bakalářské práce pro konkrétní analýzu a návrhy optimalizace nákladů ve vybrané výrobní firmě.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

7 PŘEDSTAVENÍ VYBRANÉ VÝROBNÍ FIRMY

Tato část bakalářské práce bude věnována základní charakteristice vybrané výrobní firmy, jejímu předmětu podnikání, způsobům prodeje výrobků a zboží, sortimentu výrobků a zboží, organizační struktuře a stručnému výrobnímu postupu nejzákladnějšího a nejprodávanějšího výrobku z kůže této vybrané firmy. Následně bude probrán nejdůležitější úsek praktické části, a to analýza nákladů zmíněné výrobní firmy. Bude provedena analýza nákladů firmy za období 2020 až 2022, aby se zjistilo, zda jsou náklady firmy optimální a zda jsou vynaloženy efektivně. V závěru bude následovat vyhodnocení nákladové analýzy a návrhy a doporučení.

Vybraná výrobní firma si nepřeje, aby bylo v bakalářské práci zmíněno její jméno. Proto se o ní bude hovořit jako o sledované nebo vybrané výrobní firmě.

7.1 Základní charakteristika vybrané výrobní firmy

Analyzovaná výrobní firma, která byla založena v roce 1990, se od roku 1992 specializuje na výrobu loveckých potřeb a dalších produktů pro myslivce, lovce, sportovní střelce, rybáře, lesníky, kynology a bezpečnostní a záchranné složky. Sídlí v malé obci ve Zlínském kraji v moderních prostorách vlastní provozovny. Výrobky této společnosti jsou prodávány především prostřednictvím vlastního prodeje nebo velkoobchodů a distribuovány do většiny prodejen loveckých a kynologických potřeb v České republice. Zhruba 40 % produkce se vyváží do zemí EU.

Firma se pyšní svou vysokou kvalitou produktů a služeb. V roce 2001 byl v analyzované firmě zaveden a certifikován systém řízení jakosti podle normy ISO 9001.2000, což potvrzují opakované recertifikační audity. To znamená, že firma je zavázána dodržovat přísné standardy a procesy při výrobě svých produktů. Tento systém řízení jakosti také přináší větší spokojenost zákazníků a zvyšuje konkurenceschopnost firmy.

Firma si zakládá na inovativnosti a neustálém zlepšování svých produktů a procesů. Její výzkumný tým neustále hledá nové způsoby, jak zvýšit kvalitu produktů a zároveň snížit náklady na jejich výrobu. Díky tomu firma dokáže reagovat na potřeby trhu a zákazníků a udržovat si své postavení v konkurenčním prostředí.

Vzhledem k tomu, že firma se specializuje na lovecké potřeby a další produkty pro lovce a myslivce, klade velký důraz na ochranu přírody a zdrojů. Všechny produkty jsou vyráběny

s ohledem na životní prostředí a ekologické aspekty. Firma se snaží minimalizovat svůj dopad na přírodu a podporovat udržitelné způsoby výroby a spotřeby.

Výroba v analyzované firmě je založena na vysoké kvalitě materiálů a preciznosti zpracování. Všechny výrobky jsou pečlivě testovány a prověřovány před uvedením na trh, aby splňovaly nejen požadavky zákazníků, ale také přísné zákony a normy v oblasti loveckých potřeb.

Firma se pravidelně účastní mezinárodních veletrhů loveckých a kynologických potřeb, kde prezentuje své výrobky a navazuje obchodní kontakty se zahraničními partnery. Díky tomu se podařilo získat stabilní zákaznickou základnu v zemích Evropské unie, a to i v konkurenčním prostředí.

Vzhledem k vysoké kvalitě výroby a vynikajícím obchodním výsledkům je analyzovaná firma důležitým hráčem v oblasti loveckých a kynologických potřeb. Všeobecně lze tedy říci, že analyzovaná výrobní firma je úspěšnou a perspektivní společností s dlouholetou tradicí výroby loveckých a kynologických potřeb. Její výrobky si získaly vysokou kvalitou a precizností zpracování nejen zákaznickou základnu v České republice, ale také v zahraničí, což svědčí o vynikajícím postavení firmy na trhu.

7.2 Předmět podnikání

Jak bylo již zmíněno, vybraná výrobní firma se specializuje na výrobu produktů z kůže, textilu, dřeva, kovu, parohu a jejich kombinace. Firma se zabývá mimo výrobu částečně také nákupem a prodejem zboží ze zahraničí. Její sortiment výrobků a zboží je zaměřen na produkci potřeb pro myslivce, lovce, sportovní střelce, lesníky, rybáře, kynology a bezpečnostní a záchranné složky. Jelikož je to výrobní firma, tak je zde možnost i zakázkové výroby.

7.3 Způsoby prodeje výrobků a zboží

Firma své výrobky a zboží prodává především prostřednictvím vlastního prodeje konečným spotřebitelům nebo je dodává do velkoobchodů. Tato výrobní firma využívá několika způsobů prodeje svých výrobků a zboží. Díky této diverzifikaci je chráněna před nepředvídatelnými vlivy, které by mohly nastat a omezit některé z forem prodeje. Jako tomu bylo například v krizi vzniklé pandemií koronaviru v roce 2020.

Jeden ze způsobů, jakým vybraná výrobní firma nabízí své výrobky, je prostřednictvím vlastní kamenné prodejny, která je umístěna v přízemních prostorách nové provozovny.

Dalším způsobem prodeje svých výrobků a zboží je na základě obchodních nabídek či prostřednictvím velkoobchodů – prodejny loveckých a kynologických potřeb.

Výrobní firma se také věnuje přímému prodeji na mysliveckých a kynologických veletrzích po celé České republice a Slovensku, kde své výrobky a zboží nejen prezentuje, ale také samozřejmě prodává. Tento způsob prodeje je ideální příležitostí pro sbírání velice cenné zpětné vazby konečných spotřebitelů.

Dalším ze způsobů prodeje výrobků a zboží této výrobní firmy je získávání veřejných zakázek prostřednictvím soutěží. Tento způsob prodeje je převážně využíván na výrobky pro bezpečnostní a záchranné složky, kdy zpravidla odběratel nevyžaduje variantní řešení. Nicméně na veřejných zakázkách nelze stavět činnost firmy, jelikož pravidelnost jejich zadávání nelze odhadnout, a tudíž se na ně nelze spoléhat. Tzn. jeden rok se odebere zakázka v řádu několika milionů korun a následující roky se může pohybovat v řádu stovek tisíc. Musí být zakonzervovány dostatečné skladové zásoby, které jsou v případě získání zakázky schopny rozšířit kapacitu výroby na požadovanou úroveň zakázky. U těchto zakázek je nutno zvážit cenu a kvalifikační předpoklady. Náklady na toto řízení se mohou vyšplhat až na několik desítek procent celkových nákladů na plnění předmětu zakázky. Firmy se mohou eliminovat zkušebnou či kaucí.

V neposlední řadě tato výrobní firma od začátku roku 2022 prodává své produkty prostřednictvím e-shopu. Tento způsob prodeje je relativně odhadnutelný a stálý po celý rok. E-shop je pro tuto výrobní firmu momentálně největší, nejlepší a nejefektivnější způsob prodeje svých výrobků a zboží. Firma provozuje velmi strukturovaný a přehledný e-shop, kde si mohou jednoduše a přehledně nakoupit jak koneční spotřebitelé, tak velkoobchodníci z pohodlí domova. E-shop lze přepnout do anglického jazyka a také nabízí dvě varianty placení – pomocí českých korun a eur. U každého nabízeného produktu je detailní popis a cena bez i včetně DPH. Je zde také možnost si přečíst recenze ostatních zákazníků či vyjádřit svůj názor v diskusi. Na e-shopu je také k dispozici formulář pro prodej produktů na zakázku. Mimo to jsou na stránkách e-shopu samozřejmě také uvedeny kontaktní údaje a formulář pro jakékoliv dotazy.

Možnost objednávky produktů je samozřejmě možné také přes e-mail či telefonní číslo, ale tento způsob prodeje je již v současné době minimální.

7.4 Sortiment výrobků a zboží

Portfolio nabízeného zboží je klíčovým faktorem úspěchu každé firmy, která se zabývá výrobou a prodejem produktů. Vybraná výrobní firma má širokou škálu výrobků, které může nabídnout zákazníkům. Tato firma se navíc zabývá prodejem zahraničního zboží, což umožňuje rozšířit sortiment a zvýšit konkurenceschopnost na trhu.

Jak již bylo zmíněno, sortiment výrobků a zboží této firmy je zaměřen na produkci potřeb pro myslivce, lovce, sportovní střelce, lesníky, rybáře, kynology a bezpečnostní a záchranné složky. Tento široký záběr umožňuje oslovit různé skupiny zákazníků s různorodými potřebami.

Jedním z klíčových faktorů, které ovlivňují úspěch portfolia nabízeného zboží, je kvalita výrobků. Tato firma se zaměřuje na výrobu kvalitních a odolných produktů, které splňují nejen estetické požadavky zákazníků, ale také praktické nároky na použití. Pro výrobu svých produktů používá firma kvalitní materiály a moderní technologie.

Vybraná výrobní firma má ve svém sortimentu více než dva tisíce produktů. Proto bude sortiment pro přehlednost následně rozdělen do několika sekcí a v každé sekci budou uvedeny jen nejpodstatnější druhy produktů, které firma nabízí.

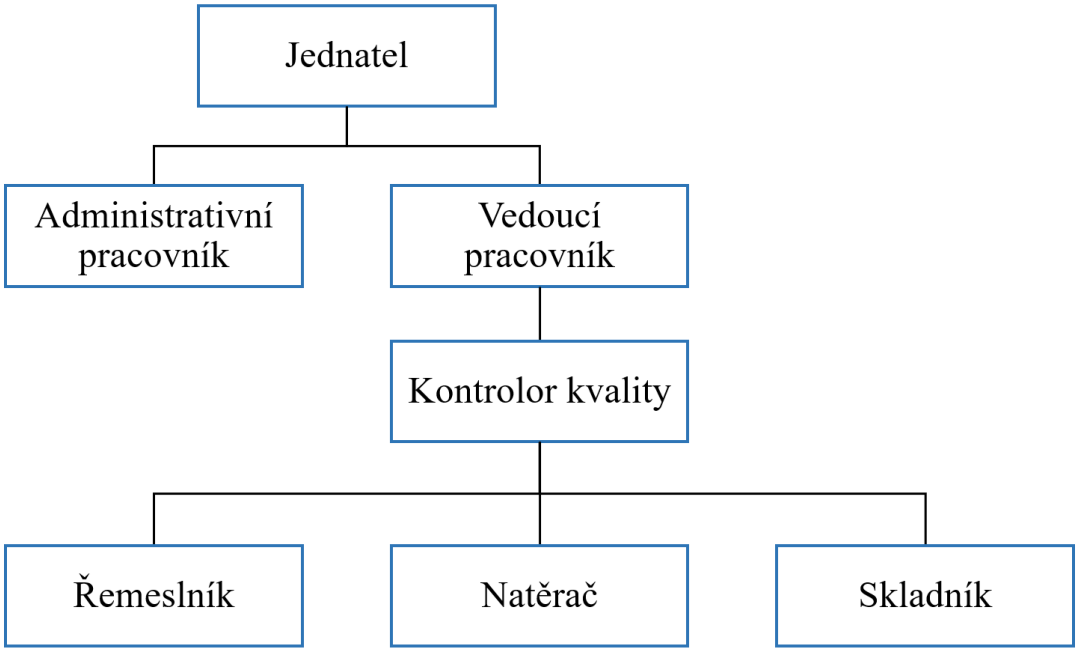
- **Lovecké potřeby** – řemeny na zbraně, nábojové pásy, brašny, batohy, pouzdra na náboje, pouzdra na nože, myslivecké oděvní doplňky, vábničky, píšťalky na psy, povelky, odznaky na klobouk, myslivecká bola, klíčenky, spony do kravaty, sedací hole, trojnožky, tahače zvěře, peněženky, pouzdra na doklady, polštáře a další.
- **Kynologické potřeby** – obojky, vodítka, barvářské šňůry, kožené metráže, karabiny, rolničky, píšťalky na psy, kynologické odznaky, kynologická bola, klíčenky, spony do kravaty, polštáře, stopařské boty, parohy pro psy a další.
- **Oděvy a oděvní doplňky** – klobouky a čepice, reflexní doplňky, kožené opasky, šle, brašničky, batohy, pouzdra na mobilní telefony, peněženky, pouzdra na doklady, gumové holínky a kamaše, popruhy na dalekohled, ledvinové pásy a další.
- **Rybářské potřeby** – rybářské odznaky, bola, klíčenky, spony do kravaty, sedací hole, trojnožky, polštáře, pouzdra
- **Hasičské potřeby** – hasičské opasky, slavnostní bílé opasky, závěsníky na sekery, držáky praporu, kožená těsnění a další.

- **Potřeby pro bezpečnostní složky** – pouzdra na krátké zbraně, služební opasky a další.
- **Zakázková výroba** – pouzdra na dýky, pouzdra na nože, pouzdra na zbraně, opasky a další.

7.5 Organizační struktura

Firma je organizována do hierarchické struktury, která zajišťuje efektivní řízení výrobního procesu a zabezpečuje kvalitu a spolehlivost výsledných produktů. Na vrcholu této struktury stojí jednatel, který je zodpovědný za celkové řízení společnosti a rozhodování v strategických otázkách. Pod ním se nachází vedoucí pracovník, který má na starosti řízení výroby, koordinaci jednotlivých pracovníků a kontrolu výrobního procesu.

Administrativní pracovník je zodpovědný za vedení dokumentace a zajištění administrativní podpory celému týmu. Kontrolor kvality se stará o kontrolu a testování výrobních výstupů a zajištění vysoké kvality produktů. Řemeslník a natěrač jsou klíčovými pracovníky výrobního týmu, kteří se specializují na výrobu a úpravu výrobků. Řemeslník je zodpovědný za zpracování a montáž jednotlivých částí produktu, zatímco natěrač se stará o úpravu a dokončování povrchu produktu. Skladník je zodpovědný za správné uskladnění hotových produktů a jejich řízení v rámci výrobního procesu.



Obrázek 13 – Organizační struktura vybrané výrobní firmy

7.6 Stručný výrobní postup

Pro efektivní analýzu nákladů na výrobu produktů z kůže je nezbytné mít detailní znalosti o výrobním postupu a jednotlivých operacích vedoucí k výrobě konkrétního výrobku. Proto je důležité se předem seznámit s celkovým průběhem výroby a získat tak lepší představu o jednotlivých krocích, které jsou nutné k výrobě kvalitního a funkčního produktu. Následující text se bude věnovat výrobnímu postupu nejprodávanějšího výrobku této zvolené výrobní firmy – koženého opasku. Vzhledem k tomu, že se jedná o základní produkt nabízený firmou, je důležité se podrobně seznámit s celým procesem jeho výroby, abychom mohli lépe porozumět výrobním nákladům a následně je efektivněji řídit.

Postup výroby začíná výběrem vhodné kůže. Kůže musí být dostatečně silná a pevná, aby opasek vydržel opotřebení a zachoval si svůj tvar. Kůže musí být také dostatečně pružná, aby se dala snadno zpracovávat. Výběr kůže závisí na stylu a účelu opasku.

Poté následuje zkrácení výseku kůže na požadovanou délku. Kůže se potom přeřízne na šířku opasku a dále se ošetřuje speciálními oleji, aby se zvýšila její trvanlivost. Následně se vybírají další detaily jako například barva, způsob vyšití, ornamenty, zdobení apod. Ty se potom na kůži připevňují a vytvářejí tak vzhled opasku.

Dalším krokem je výsek otvorů pro sponu a přezky, které jsou důležitou součástí opasku. Tyto otvory musí být přesné a rovnoměrně rozmístěné. Nakonec se na kůži připevní spona a přezka, čímž se dokončí výroba opasku.

Po dokončení výroby je opasek pečlivě zkontrolován, aby bylo zajištěno, že je v perfektním stavu a splňuje požadavky a očekávání zákazníka. Pokud jsou zjištěny nějaké nedostatky, jsou odstraněny předtím, než je opasek připraven k prodeji.

Kvalita kůže, výběr detailů a pečlivost při výrobě jsou klíčové faktory při výrobě koženého opasku. Pokud jsou tyto faktory pečlivě zvažovány a dodržovány, výsledný produkt bude kvalitní, a vydrží po mnoho let.

7.7 Majetková a finanční struktura

Předtím, než budou detailně rozebírány a analyzovány náklady, je důležité zhodnotit aktuální stav majetkové a finanční struktury vybrané výrobní firmy. Tyto informace pomohou lépe porozumět kontextu, ve kterém se náklady firmy pohybují, a umožní efektivnější analýzu a plánování.

7.7.1 Majetková struktura firmy

V této podkapitole bude rozebírána majetková struktura vybrané výrobní firmy za roky 2020 až 2022. Majetková struktura se zabývá aktivy firmy a tvoří tak základ pro hodnocení finančního zdraví společnosti. Tato část bude zaměřena na veškeré položky, které lze nalézt v rozvaze firmy v aktivech. Jedná se o stálá aktiva, zásoby, dlouhodobé a krátkodobé pohledávky, peněžní prostředky v pokladně a na účtech, a také časové rozlišení aktiv. Všechny tyto hodnoty budou prezentovány hodnotě v netto, v tisících korunách. Z analýzy majetkové struktury budou získány cenné informace o tom, jak je firma financována a jak využívá své aktiva pro dosažení svých cílů.

Tabulka 2 – Majetková struktura vybrané výrobní firmy (vlastní zpracování)

Majetková struktura	**2020**	**2021**	**2022**
	tis. Kč	**tis. Kč**	**tis. Kč**
AKTIVA CELKEM	**4 855**	**6 017**	**9 876**
Stálá aktiva	**1 212**	**1 178**	**1 588**
Dlouhodobý nehmotný majetek	103	69	36
Dlouhodobý hmotný majetek	1 109	1 109	1 552
Oběžná aktiva	**3 500**	**4 776**	**8 020**
Zásoby	3 234	4 182	6 984
Krátkodobé pohledávky	202	318	776
Peněžní prostředky	64	276	260
Časové rozlišení aktiv	**143**	**63**	**268**

Pro větší přehlednost a lepší orientaci je níže vytvořena tabulka s horizontální a vertikální analýzou předchozích hodnot majetkové struktury.

Tabulka 3 – Horizontální a vertikální analýza aktiv výrobní firmy (vlastní zpracování)

Majetková struktura	**2020**	**2021**	**2022**	**21/20**	**22/21**
	%	**%**	**%**	**%**	**%**
AKTIVA CELKEM	**100**	**100**	**100**	**23,93**	**64,13**
Stálá aktiva	**24,96**	**19,58**	**16,08**	**-2,81**	**34,8**
DNM	2,12	1,15	0,36	-33,01	-47,83
DHM	22,84	18,43	15,71	0	39,95
Oběžná aktiva	**72,09**	**79,38**	**81,21**	**36,46**	**67,92**
Zásoby	66,61	69,5	70,72	29,31	67
Krátkodobé pohledávky	4,16	5,29	7,86	57,43	144,03
Peněžní prostředky	1,32	4,59	2,63	331,25	-5,8
Časové rozlišení aktiv	**2,95**	**1,05**	**2,71**	**-55,94**	**325,4**

Výrobní firma zaznamenala významný růst svých aktiv. Celková hodnota aktiv se zvýšila o 103 % mezi roky 2020 a 2021 a o 64 % mezi roky 2021 a 2022. Stálá aktiva se v průběhu těchto let změnila jen nepatrně, zatímco oběžná aktiva vzrostla zhruba o 36 % v prvním období a o 68 % ve druhém období.

Dlouhodobý nehmotný majetek zaznamenal pokles o 33 % mezi roky 2020 a 2021 a o 48 % mezi roky 2021 a 2022. Naopak, dlouhodobý hmotný majetek vzrostl o 40 % mezi roky 2020 a 2021 a o opět 40 % mezi roky 2021 a 2022.

Výrobní firma se rozšiřuje v oblasti oběžných aktiv, což naznačuje rostoucí objem výroby a potřebu více surovin a materiálů. Zásoby, které tvoří významnou část oběžných aktiv, se mezi roky 2020 a 2022 zvýšily o 115 %.

Krátkodobé pohledávky vykazují růst o 285 % mezi roky 2020 a 2022, což je důsledkem rozšiřujícího se zákaznického portfolia a zvýšeného objemu prodeje. Peněžní prostředky zaznamenaly růst o 306 % mezi roky 2020 a 2022, což svědčí o dobré finanční stabilitě firmy.

Zvýšená hodnota stálých aktiv svědčí o investicích do modernizace a rozšíření výrobního zařízení, což zlepšuje efektivitu a kapacitu výroby. Zároveň se zvyšuje oběžná aktivita a finanční stabilita, což umožňuje firmě rozšiřovat své podnikání a investovat do dalšího růstu.

Meziroční srovnání majetkové struktury vybrané výrobní firmy ukazuje významný růst a rozvoj. Stálá aktiva zůstala relativně stabilní, zatímco oběžná aktiva, zásoby, krátkodobé pohledávky, peněžní prostředky a časové rozlišení aktiv zaznamenaly významné zvýšení.

7.7.2 Kapitálová struktura firmy

Kapitálová struktura výrobní firmy je klíčovým prvkem při hodnocení jejího finančního zdraví a schopnosti financovat své činnosti. Zaměřuje se na pasiva firmy, která představují zdroje financování a závazky společnosti. V této části analytického pohledu budeme zkoumat jednotlivé položky, které se nacházejí v rozvaze firmy ve formě závazků.

Tabulka 4 – Kapitálová struktura vybrané výrobní firmy (vlastní zpracování)

Kapitálová struktura	**2020**	**2021**	**2022**
	tis. Kč	**tis. Kč**	**tis. Kč**
PASIVA CELKEM	**4 855**	**6 017**	**9 876**
Vlastní kapitál	**-1 675**	**-1 530**	**-750**
Základní kapitál	100	100	100
Fondy ze zisku	10	10	10
VH minulých let	-1 202	-1 785	-1 640
VH běžného období	-583	145	780
Cizí zdroje	**6 458**	**7 491**	**10 464**
Dlouhodobé závazky	0	0	504
Krátkodobé závazky	6 458	7 491	9 960
Časové rozlišení pasiv	**72**	**56**	**162**

Pro větší přehlednost a lepší orientaci je níže vytvořena tabulka s horizontální a vertikální analýzou předchozích hodnot kapitálové struktury.

Tabulka 5 – Horizontální a vertikální analýza pasiv výrobní firmy (vlasntí zpracování)

Kapitálová struktura	**2020**	**2021**	**2022**	**21/20**	**22/21**
	%	**%**	**%**	**%**	**%**
PASIVA CELKEM	**100**	**100**	**100**	**23,93**	**64,13**
Vlastní kapitál	**-34,5**	**-25,43**	**-7,59**	**8,66**	**50,98**
Základní kapitál	2,06	1,66	1,01	0	0
Fondy ze zisku	0,21	0,17	0,1	0	0
VH minulých let	-24,76	-29,67	-16,61	-48,5	8,12
VH běžného období	-12,01	2,41	7,9	124,87	437,93
Cizí zdroje	**133,02**	**124,5**	**105,95**	**16**	**39,69**
Dlouhodobé závazky	0	0	5,1	0	-
Krátkodobé závazky	133,02	124,5	100,85	16	32,96
Časové rozlišení pasiv	**1,48**	**0,93**	**1,64**	-22,22	**189,29**

V roce 2020 měla firma záporný vlastní kapitál ve výši -1 675 tis. Kč, což znamená, že její cizí zdroje převyšovaly její vlastní zdroje. Firma měla ztrátu v běžném období i v minulých letech. Její cizí zdroje byly tvořeny pouze krátkodobými závazky ve výši 6 458 tis. Kč, což představovalo 133 % pasiv celkem. Časové rozlišení pasiv bylo 72 tis. Kč.

V roce 2021 se zlepšila situace firmy, která dosáhla zisku v běžném období ve výši 145 tis. Kč. Tím se snížil záporný vlastní kapitál na -1 530 tis. Kč. Firma si ale také vzala více cizích zdrojů, které vzrostly na 7 491 tis. Kč, což představovalo 125 % pasiv celkem. Firma stále neměla žádné dlouhodobé závazky a časové rozlišení pasiv bylo 56 tis. Kč.

V roce 2022 firma ještě více zvýšila svůj zisk v běžném období na 780 tis. Kč, což vedlo k dalšímu snížení ztráty minulých let na -1 640 tis. Kč. Záporný vlastní kapitál se ale značně snížil na -750 tis. Kč, protože firma si vzala ještě více cizích zdrojů, které dosáhly 10 464 tis. Kč, což představovalo 106 % pasiv celkem. Firma poprvé měla i dlouhodobé závazky ve výši 504 tis. Kč a časové rozlišení pasiv bylo 162 tis. Kč.

Z procentuálního srovnání jednotlivých roků vyplývá, že firma si postupně navyšovala cizí kapitál a snižovala svůj podíl vlastního kapitálu na celkových pasivech. Firma také začala používat dlouhodobé zdroje financování a zvyšovala svou rentabilitu.

Souhrnně lze říci, že firma se snažila o růst a zlepšení svého hospodaření, ale za cenu vyšší zadluženosti a nižší finanční stability.

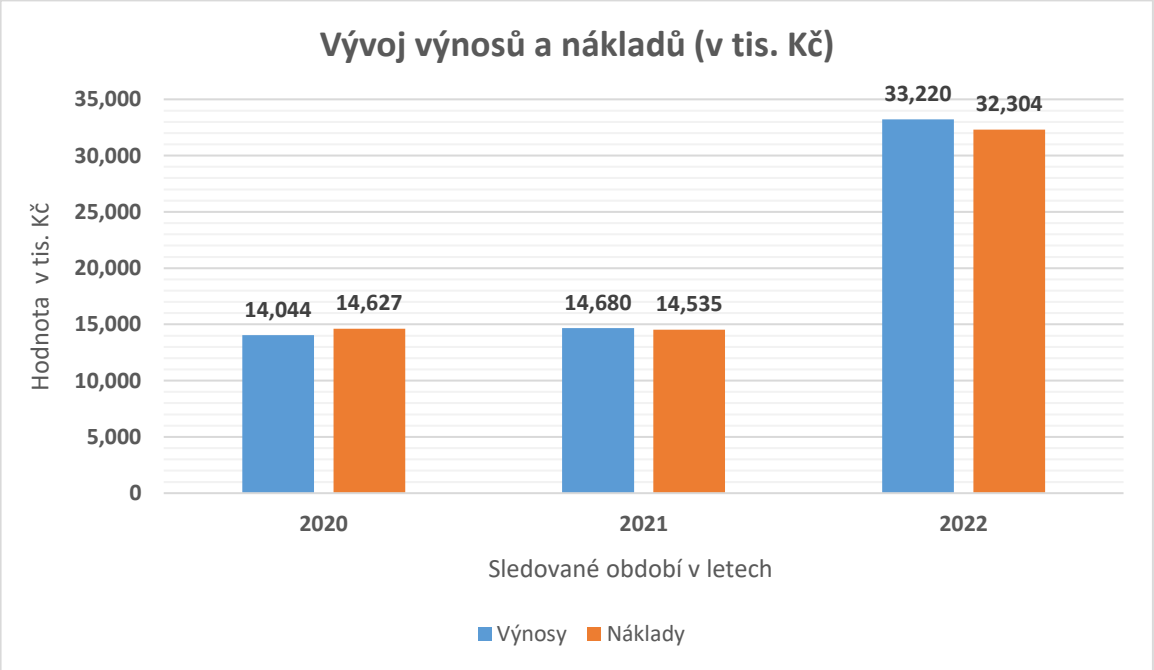
7.7.3 Vývoj hospodářského výsledku

Ukazatele výsledku hospodaření představují důležitý nástroj pro posouzení finanční výkonnosti výrobní firmy a zhodnocení jejích nákladů a výnosů. Tyto ukazatele umožňují získat přehled o celkovém výsledku hospodaření firmy v jednotlivých letech. Následná část bude zaměřena na porovnání nákladů, výnosů a výsledku hospodaření ve sledovaném období, které jsou prezentovány v následující tabulce.

Tabulka 6 – Analýza výsledku hospodaření výrobní firmy (vlastní zpracování)

Výsledek hospodaření	**2020**	**2021**	**2022**
	tis. Kč	**tis. Kč**	**tis. Kč**
Výnosy	14 044	14 680	33 220
Náklady	14 627	14 535	32 304
Výsledek hospodaření (EBT)	**-583**	**145**	**916**

Následující sloupcový graf zobrazuje porovnání celkových výnosů a celkových nákladů za sledované období v letech 2020-2022. Na grafu lze vidět skokový nárůst obou hodnot v posledním sledovaném roce.



Graf 1 – Vývoj výnosů a nákladů vybrané výrobní firmy (vlastní zpracování)

V roce 2020 firma hospodařila se ztrátou ve výši -583 tis. Kč, což znamená, že její náklady převyšovaly její výnosy. Firma měla výnosy 14 044 tis. Kč a náklady 14 627 tis. Kč.

V roce 2021 firma zlepšila svůj výsledek hospodaření a dosáhla zisku ve výši 145 tis. Kč, což znamená, že její výnosy převyšovaly její náklady. Firma měla výnosy 14 680 tis. Kč a náklady 14 535 tis. Kč.

V roce 2022 firma ještě více zvýšila svůj výsledek hospodaření a dosáhla zisku ve výši 916 tis. Kč, což znamená, že její výnosy převyšovaly její náklady. Firma měla výnosy 33 220 tis. Kč a náklady 32 304 tis. Kč.

Z procentuálního srovnání jednotlivých roků vyplývá, že firma si postupně navyšovala své výnosy i náklady, ale rychleji rostly její výnosy než náklady. Firma také zvyšovala svou rentabilitu.

Souhrnně lze říci, že firma se snažila o růst a zlepšení svého hospodaření.

Tabulka 7 – Analýza provozního a finančního VH výrobní firmy (vlastní zpracování)

Provozní a finanční VH	**2020**	**2021**	**2022**
	tis. Kč	**tis. Kč**	**tis. Kč**
Provozní VH	-401	166	1 035
Finanční VH	-182	-21	-119

V roce 2020 firma měla ztrátový provozní i finanční výsledek hospodaření. Provozní výsledek hospodaření byl -401 tis. Kč, což znamená, že firma měla nižší provozní výnosy než provozní náklady. Finanční výsledek hospodaření byl -182 tis. Kč, což znamená, že firma měla nižší finanční výnosy než finanční náklady.

V roce 2021 firma měla kladný provozní a ztrátový finanční výsledek hospodaření. Provozní výsledek hospodaření byl 166 tis. Kč, což znamená, že firma měla vyšší provozní výnosy než provozní náklady. Finanční výsledek hospodaření byl -21 tis. Kč, to znamená, že vybraná výrobní firma měla nižší finanční výnosy než finanční náklady, ale menší ztrátu než v předchozím roce.

V roce 2022 firma měla kladný provozní i finanční výsledek hospodaření. Provozní výsledek hospodaření byl 1 035 tis. Kč, což znamená, že firma měla vyšší provozní výnosy než provozní náklady. Finanční výsledek hospodaření byl -119 tis. Kč, to znamená, že vybraná výrobní firma měla nižší finanční výnosy než finanční náklady, ale menší ztrátu než v předchozích letech.

Z analýzy vyplývá, že firma se snažila zlepšit svůj provozní výsledek hospodaření tím, že zvyšovala své provozní výnosy rychleji než své provozní náklady. Firma ale také musela

čelit vyšším finančním nákladům kvůli své vysoké zadluženosti, což snižovalo její finanční výsledek hospodaření. Firma by tedy měla snížit své cizí zdroje financování a zvýšit svůj vlastní kapitál, aby snížila své náklady na úroky a zvýšila svůj čistý zisk.

8 ANALÝZA NÁKLADŮ VE VYBRANÉ VÝROBNÍ FIRMĚ

Analýza nákladů je klíčovým nástrojem pro hodnocení a porozumění nákladové struktury výrobní firmy. Druhové členění nákladů umožňuje jejich správné rozdělení do homogenních skupin, což je základem pro další analýzu. Tato kapitola bude zaměřena na vertikální a horizontální analýzu nákladů, stejně jako na členění nákladů ve vztahu k objemu výroby, konkrétně na fixní a variabilní náklady.

Vertikální analýza nákladů se zabývá jejich strukturou a poměrem k celkovým nákladům. Tímto způsobem je možno identifikovat klíčové složky nákladů a získat přehled o jejich relativním významu ve firmě. Horizontální analýza nákladů se zaměřuje na vývoj nákladů v časovém období, což umožňuje sledovat jejich změny a identifikovat jejich vývoj.

Dalším aspektem analýzy nákladů je jejich členění ve vztahu k objemu výroby. Fixní náklady jsou ty, které zůstávají relativně konstantní bez ohledu na objem výroby, zatímco variabilní náklady se mění v závislosti na objemu výroby. Tato analýza umožňuje pochopit, jak se náklady mění v souladu s produkčními aktivitami a jaký vliv mají na celkové náklady a ziskovost firmy.

Analýza nákladů poskytuje cenné poznatky o nákladové struktuře a jejích vztazích k výrobním aktivitám. Pomocí vertikální a horizontální analýzy a členění nákladů ve vztahu k objemu výroby je možno lépe porozumět, jaké náklady jsou klíčové pro podnikání a jaký vliv mají na výsledky hospodaření.

8.1 Druhové členění nákladů

Druhové členění nákladů je klíčovým prvkem analýzy nákladů výrobní firmy, který umožňuje jejich strukturované rozdělení do specifických kategorií. Tímto způsobem lze lépe porozumět složení nákladů a identifikovat jejich klíčové složky. V následujícím textu bude provedena analýza druhového členění nákladů pro sledované období.

Tabulka 8 – Analýza druhového členění nákladů výrobní firmy (vlastní zpracování)

Položky nákladů	**2020**	**2021**	**2022**
	tis. Kč	**tis. Kč**	**tis. Kč**
Výkonová spotřeba	13 757	13 204	28 566
Náklady vynaložené na prodané zboží	*242*	*227*	*531*
Spotřeba materiálu a energie	*11 991*	*10 995*	*24 461*
Služby	*1 524*	*1 982*	*3 574*
Aktivace (-)	-295	0	0
Osobní náklady	896	1 080	3 087
Úpravy hodnot v provozní oblasti	33	140	423
Ostatní provozní náklady	44	71	94
Ostatní finanční náklady	192	40	134
NÁKLADY CELKEM	**14 627**	**14 535**	**32 304**

Vzhledem k zaměření vybrané výrobní společnosti na výrobu širokého sortimentu produktů z různých materiálů, je jasné, že nejvýznamnější náklady budou spojeny s výrobními provozy, zejména spotřebou materiálů a energie. Tato kategorie nákladů zahrnuje primární suroviny, které jsou nezbytné pro výrobu výrobků společnosti, například kůže, textilie, dřevo, kovy, přezky a parohy. Kromě toho sem patří i pomocné materiály, jako jsou nýty, šití, lepidla, barva, apretura, přezky, karabiny a jiné. Dále se sem řadí náklady spojené s přepravou, balením, označováním a distribucí hotových výrobků, jako jsou visačky, čárové kódy, laminace, sponky, obalový materiál, palety a bedny. Většina těchto surovin musí být společností nakupována od dodavatelů. Spotřeba energie, která zahrnuje náklady na elektřinu, vodu a plyn, je také zahrnuta v této části nákladů.

S náklady spojenými se spotřebou surovin úzce souvisí náklady na prodané výrobky, včetně hotových výrobků, které společnost prodává svým zákazníkům, jako jsou lovecké, lesnické a kynologické potřeby. Dále sem patří náklady na nakoupené zboží, které je následně prodáváno.

Další součástí nákladů jsou služby, které zahrnují náklady na dopravu výrobků k zákazníkům a marketingové aktivity, jako je propagace výrobků a účast na veletrzích, a to včetně nákladů cestovních. Sem se také patří náklady spojené se získáním potřebných certifikátů pro prodej výrobků, opravy a údržba výrobního zařízení, školení zaměstnanců a administrativní náklady, jako jsou poštovní, internetové a telefonní služby a pojištění majetku.

K nákladům spojeným se změnami ve skladových zásobách patří nedokončená výroba a hotové výrobky skladované ve skladu.

Další položkou jsou náklady na zaměstnance zahrnující především mzdy, které firma vyplácí svým zaměstnancům za jejich čas a práci. Sem patří také náklady na sociální a zdravotní pojištění pro všechny zaměstnance, včetně jednatele. Kromě toho sem spadají příspěvky na stravenky a odstupné pro zaměstnance v případě ukončení pracovního poměru. Během období s vyšší poptávkou po výrobcích, zejména na podzim, firma zaměstnává také brigádníky, jejichž mzdy jsou také zahrnuty v této nákladové položce.

Další úpravy v oblasti provozních nákladů, zejména v dlouhodobém majetku, zahrnují odpisy výrobních zařízení, budov a vozidel.

Ostatní provozní náklady zahrnují zbytkovou hodnotu materiálů, daně a poplatky, včetně dálničních známek. Dále zahrnují odpisy pohledávek, ztráty z nedostatku zboží, škody a drobné vyrovnání peněžních částek.

Je také třeba brát v úvahu, že společnost má mnoho zahraničních zákazníků, a proto při platbách dochází ke kurzovým ztrátám, které jsou zahrnuty v ostatních finančních nákladech. Sem patří také poplatky za správu účtů v bankovních institucích.

8.1.1 Vertikální a horizontální analýza druhového členění nákladů

Dále bude provedena jak vertikální, tak horizontální analýza druhového členění nákladů. Vertikální analýza nám umožní získat informaci o procentuálním podílu jednotlivých nákladových položek z celkových nákladů v daném roce. Horizontální analýza nám pak poskytne pohled na změnu těchto nákladových položek v časovém srovnání mezi sledovanými obdobími.

Tabulka 9 – Vertikální a horizontální analýza druhového členění (vlastní zpracování)

Položky nákladů	**2020**	**2021**	**2022**	**21/20**	**22/21**
	%	**%**	**%**	**%**	**%**
Výkonová spotřeba	94,05	90,84	88,43	-4,02	116,34
Náklady vynaložené na prodané zboží	*1,65*	*1,56*	*1,64*	*-6,2*	*133,92*
Spotřeba materiálu a energie	*81,98*	*75,64*	*75,72*	*-8,31*	*122,47*
Služby	*10,42*	*13,64*	*11,06*	*30,05*	*80,32*
Aktivace (-)	-2,02	0	0	100	0
Osobní náklady	6,13	7,43	9,56	20,54	185,83
Úpravy hodnot v provozní oblasti	0,23	0,96	1,31	324,24	202,14
Ostatní provozní náklady	0,3	0,49	0,29	61,36	32,39
Ostatní finanční náklady	1,31	0,28	0,41	-79,17	235
NÁKLADY CELKEM	**100**	**100**	**100**	**-0,63**	**122,25**

Díky vertikální analýze druhového členění nákladů je patrné, jakou část z celkových nákladů tvoří jednotlivé položky. Nejvýznamnější podíl nákladů tvoří výkonová spotřeba, která se ve všech třech sledovaných obdobích pohybuje mezi 88-94 % z celkových nákladů. Z položek spadajících do zmíněné výkonové spotřeby tvoří zjevně největší část spotřeba materiálu a energie, která se ve sledovaných letech pohybuje v rozmezí 75-82 % z celkových nákladů. Je pozoruhodné, že obě tyto zmíněné položky nákladů mají v průběhu sledovaného období klesající trend. Tento vysoký podíl výkonové spotřeby a pod to spadající spotřeba materiálu a energie je zvláště charakteristický pro výrobní firmu.

Výkonová spotřeba je dále pak rozlišována na náklady vynaložené na prodané zboží a služby. Náklady vynaložené na prodané zboží se pohybují v podobném rozmezí, a to mezi 1-2 %. Služby se také pohybují v konzistentním rozmezí mezi 10-11 %.

Osobní náklady jsou další položkou druhového členění nákladů a jsou v pořadí položkou druhou nejvyšší. Zde lze zpozorovat poměrně rostoucí trend v rozmezí 6-10 %.

Úpravy hodnot v provozní oblasti, ostatní provozní náklady a ostatní finanční náklady tvoří nepatrnou zbytkovou část. Součet těchto položek se pohybuje v rozmezí 1-3 %.

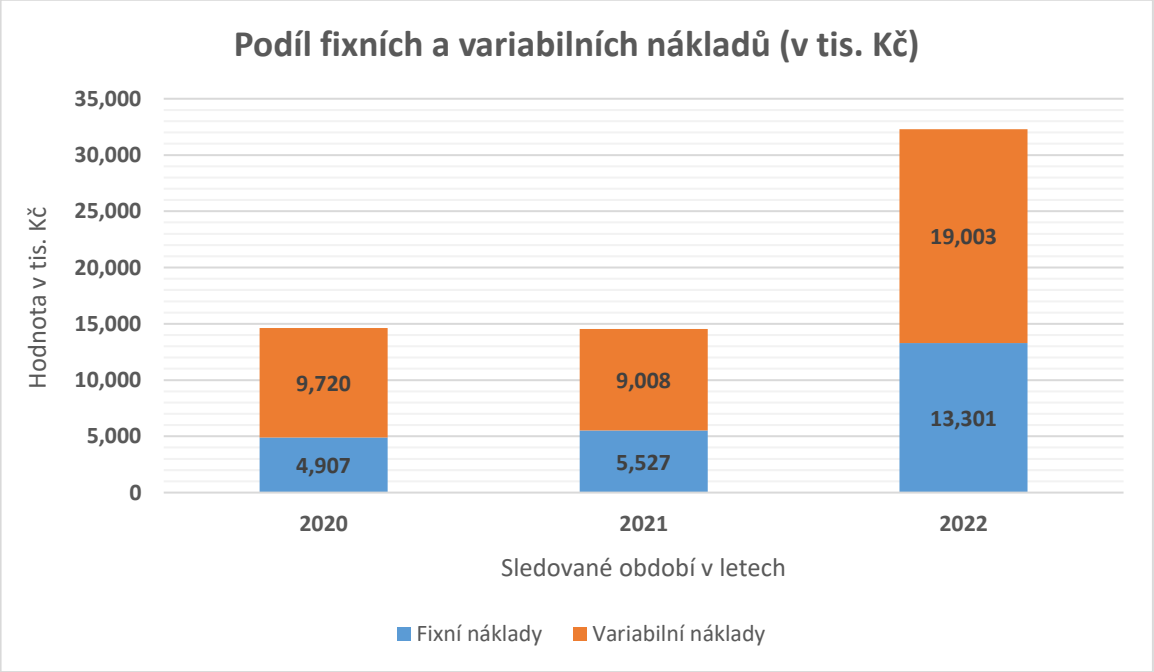
Horizontální analýza spolehlivě ukazuje změnu nákladových položek v časovém srovnání mezi sledovanými lety. U výkonové spotřeby jde mezi lety 2021/2020 jasně pozorovat pokles zhruba o 4 %, což je dáno hlavně náklady vynaloženými na prodané zboží a spotřebou

materiálů a energie. Meziroční změna mezi lety 2022/2021 naopak ukazuje u výkonové spotřeby zřetelný růst o přibližně 116 %. Podobně se chovaly osobní náklady, které v letech 2021/2020 stouply o 21 %, ale poté v letech 2022/2021 vzrostly o neuvěřitelných 186 %.

8.2 Členění nákladů ve vztahu k objemu výroby

Další součást analýzy nákladů je rozdělení nákladů v závislosti na objemu výroby, které zahrnuje fixní náklady a variabilní náklady. Fixní náklady jsou ty, které se v závislosti na objemu produkce nemění, zatímco variabilní náklady v souladu s množstvím výroby mění. Toto členění nám umožňuje určit bod zvratu a nákladové funkce společnosti. Pro rozdělení nákladů byla využita klasifikační analýza, přičemž některé položky se mohou vyskytovat jak mezi fixními, tak mezi variabilními náklady. V následujících dvou kapitolách je zobrazen poměr fixních a variabilních nákladů ve sledovaném období.

Ze skládaného sloupcového grafu níže je patrné, jak se měnila struktura fixních a variabilních nákladů v různých letech. Fixní náklady vykazovaly rostoucí trend ve všech třech sledovaných letech, což je pro firmu zaměřenou na výrobu do značné míry příznivé. Variabilní náklady naopak mírně poklesly mezi lety 2020 a 2021 kvůli dopadům koronavirové pandemie a poté se zase zvýšily po jejím odeznění. Z grafu je opět viditelné prudké navýšení obou druhů nákladů mezi lety 2021 a 2022.



Graf 2 – Podíl fixních a variabilních nákladů vybrané výrobní firmy (vlastní zpracování)

8.2.1 Fixní náklady

Následující část se věnuje fixním nákladům výrobní firmy. Fixní náklady jsou náklady, které nejsou závislé na objemu výroby nebo poskytovaných službách. Tím se rozumí, že tyto náklady vznikají společnosti bez ohledu na to, zda byly využity veškeré produkční kapacity či nikoli. Jsou to pevné náklady, které společnost musí uhradit bez ohledu na aktuální výkon. Tato analýza bude zaměřena na identifikaci a kvantifikaci fixních nákladů společnosti v jednotlivých letech.

Tabulka 10 – Fixní náklady ve vybrané výrobní firmě (vlastní zpracování)

Fixní náklady	**2020**		**2021**		**2022**	
	tis. Kč	**%**	**tis. Kč**	**%**	**tis. Kč**	**%**
Spotřeba materiálu a energie	3 597	73,32	3 518	63,66	8 317	62,53
Spotřeba materiálu	*158*	*3,21*	*157*	*2,84*	*381*	*2,86*
Spotřeba vody	*171*	*3,48*	*169*	*3,06*	*408*	*3,06*
Spotřeba elektrické energie	*2 475*	*50,43*	*2 414*	*43,67*	*5 406*	*40,64*
Spotřeba plynu	*795*	*16,2*	*779*	*14,09*	*2 122*	*15,96*
Služby	457	9,32	694	12,55	1 287	9,67
Internetové a telefonní připojení	*69*	*1,4*	*118*	*2,13*	*244*	*1,84*
Ostatní služby	*389*	*7,92*	*576*	*10,42*	*1 042*	*7,84*
Aktivace (-)	-295	-6,01	0	0	0	0
Osobní náklady	878	17,9	1 064	19,25	3 047	22,91
Úprava hodnot v provozní oblasti	33	0,67	140	2,53	423	3,18
Ostatní provozní náklady	44	0,9	71	1,28	94	0,71
Ostatní finanční náklady	192	1,91	40	0,72	134	1,01
FN CELKEM	**4 907**	**100**	**5 527**	**100**	**13 301**	**100**

Vzhledem k tomu, že je prováděna analýza výrobní firmy, tak nejvyšší položkou fixních nákladů je ve všech třech letech pochopitelně spotřeba materiálu a energie. Fixní náklady této položky nákladů tvoří přibližně 30-34 % celkových nákladů spotřeby materiálu a energie. Zbytek je začleněn mezi variabilní náklady. Tato položka se napříč sledovaným obdobím pohybuje v rozmezí 62-73 % celkových fixních nákladů. Následně se v rámci fixních nákladů položka spotřeba materiálu a energie dále člení na spotřebu materiálu, do které lze zařadit například drobné materiály pro údržbu zařízení, kancelářské potřeby či

ochranné pomůcky. Patří zde také spotřeba vody, spotřeba elektrické energie, která tvoří největší podíl a spotřeba plynu, který je využíván ve firmě jako hlavní zdroj tepla.

Druhé největší zastoupení fixních nákladů tvoří osobní náklady. Ty tvoří ve sledovaném období 17-23 % fixních nákladů. Fixní náklady osobních nákladů tvoří zhruba 98 % celkových osobních nákladů. Takže opravdu drtivou většinu. Zbytek je začleněn mezi variabilní náklady. Firma má v tomto případě takto vysoké náklady z důvodu toho, že většina jejích zaměstnanců pracuje na plných úvazek a dostávají odměnu podle odpracovaných hodin. Zbylou část tvoří samozřejmě náklady na zdravotní a sociální pojištění.

Jako třetí v pořadí podle největšího zastoupení ve fixních nákladech jsou služby. Tvoří ve sledovaném období 9-13 % fixních nákladů. Zajímavostí je, že největší podíl fixních nákladů tvořily v roce 2021, a to zhruba 13 %. Fixní náklady této položky tvoří přibližně 30-36 % celkových nákladů položky služby. Zbytek je začleněn mezi variabilní náklady. Tato položka fixních nákladů se dále detailněji dělí na internetové a telefonní připojení a ostatní služby. O této položce nákladů se dá říct, že je jedním z nejvíce ovlivnitelných fixních nákladů. Do těchto nákladů spadají tedy mimo náklady na internetové a telefonní připojení také propagace výrobků a účast na veletrzích, včetně cestovních nákladů. Dále se sem řadí také další náklady spojené s běžným chodem podniku, jako jsou například náklady spojené se získáním potřebných certifikací pro prodej výrobků, opravy a údržba výrobního zařízení, školení zaměstnanců a ostatní administrativní náklady, jako jsou poštovní služby a pojištění majetku, odpovědnosti, automobilů, ale také třeba pohledávek. Nelze také opomenout, že sem taktéž patří marketingové aktivity, jako jsou přípravy produktových katalogů nebo správa webových stránek.

K nákladům spojeným se změnami ve skladových zásobách patří nedokončená výroba a hotové výrobky skladované ve skladu.

Úprava hodnot v provozní oblasti je další z položek fixních nákladů. V průběhu sledovaných let tvoří zhruba 1-3 % fixních nákladů. Tato část fixních nákladů zahrnuje zejména v dlouhodobém majetku odpisy výrobních zařízení, budov a automobilů.

Předposlední položkou fixních nákladů jsou ostatní provozní náklady, které ve sledovaném období tvoří zhruba 1 % fixních nákladů. Tyto náklady zahrnují zbytkovou hodnotu materiálů, daně a poplatky, včetně dálničních známek. Dále obsahují odpisy pohledávek, ztráty z nedostatku zboží, škody a drobné vyrovnání peněžních částek.

Je také třeba brát v úvahu, že společnost má mnoho zahraničních zákazníků, a proto při platbách dochází ke kurzovým ztrátám, které jsou zahrnuty v ostatních finančních nákladech. Ty tvoří přibližně 1-2 % fixních nákladů ve sledovaném období. Sem patří také poplatky za správu účtů v bankovních institucích.

8.2.2 Variabilní náklady

Variabilní náklady představují pohyblivou složku nákladů, která se přímo mění v závislosti na činnosti a objemu výroby v daném období. Tyto náklady jsou ovlivněny faktory, jako je spotřeba materiálu, energie, náklady na prodané zboží a další proměnné prvky výrobního procesu. Při analýze nákladů je důležité identifikovat a porozumět struktuře variabilních nákladů, aby bylo možné získat přesnější přehled o jejich vlivu na celkovou výkonnost a ziskovost podniku. V následující tabulce je uvedeno rozdělení variabilních nákladů do jednotlivých skupin pro jednotlivé roky, což umožní podrobněji analyzovat jejich vývoj a případné změny v průběhu času.

Tabulka 11 – Variabilní náklady ve vybrané výrobní firmě (vlastní zpracování)

Variabilní náklady	**2020**		**2021**		**2022**	
	tis. Kč	**%**	**tis. Kč**	**%**	**tis. Kč**	**%**
Spotřeba materiálu	7 370	75,82	6 533	72,53	14 041	73,89
Spotřeba energie	1 024	10,53	943	10,47	2 104	11,07
Náklady vynaložené na prodané zboží	242	2,49	227	2,52	531	2,79
Služby	1 067	10,97	1 288	14,3	2 287	12,04
Oprava a údržba strojů	*317*	*3,26*	*365*	*4,05*	*595*	*3,13*
Školení zaměstnanců	*57*	*0,58*	*75*	*0,83*	*137*	*0,72*
Náklady na dopravu	*693*	*7,13*	*849*	*9,42*	*1 555*	*8,19*
Osobní náklady	18	0,18	16	0,18	40	0,21
VN CELKEM	**9 720**	**100**	**9 008**	**100**	**19 003**	**100**

Protože se jedná o výrobní firmu, nejvýznamnější podíl variabilních nákladů tvoří spotřeba materiálu. Ve sledovaném období tvoří přibližně 73-76 % celkových variabilních nákladů. Zároveň variabilní náklady tvoří zhruba 66-70 % celkových nákladů spotřeby materiálu a energie. Tvoří tedy jejich významný podíl. Zbylá část je začleněna mezi variabilní spotřebu energie a mezi fixní náklady spotřeby materiálu a energie. Patří zde v podstatě veškerý materiál nutný k výrobě produktů. Tato kategorie nákladů zahrnuje primární suroviny, které

jsou nezbytné pro výrobu výrobků společnosti, například kůže, textilie, dřevo, kovy, přezky a parohy. Kromě toho sem patří i pomocné materiály, jako jsou nýty, šití, lepidla a spojovací materiály. Dále se sem řadí náklady spojené s přepravou, balením, označováním a distribucí hotových výrobků, jako jsou visačky, čárové kódy, laminace, sponky, obalový materiál, palety a bedny. Většina těchto surovin musí být společností nakupována od dodavatelů.

Druhý největší podíl variabilních nákladů tvoří služby. Napříč sledovaného období tvoří zhruba 11-14 % z celkových variabilních nákladů. Variabilní náklady této položky tvoří přibližně 64-70 % celkových nákladů položky služby. Zbytek je začleněn mezi fixní náklady. Tato položka variabilních nákladů se dále podrobněji dělí na opravy a údržby strojů, školení zaměstnanců a náklady na dopravu. Dále sem patří například recyklační poplatky, jejichž výši stanovuje zákon o odpadech. Do této kategorie lze samozřejmě zařadit i náklady na cestovné.

V pořadí třetí největší podíl variabilních nákladů tvoří spotřeba energie. Ve sledovaném období tří po sobě jdoucích let tvoří zhruba 10-11 % celkových variabilních nákladů. Zároveň variabilní náklady tvoří zhruba 9 % z celkových nákladů spotřeby materiálu a energie. Zbylá část je začleněna mezi variabilní spotřebu materiálu a mezi fixní náklady spotřeby materiálu a energie. Tato variabilní část energií je tvořena náklady na spotřebovaný plyn, který je využíván při kovovýrobě.

Předposlední položkou variabilních nákladů jsou náklady vynaložené na prodané zboží. Ve sledovaném období tvoří přibližně 3 % z celkových variabilních nákladů. Patří zde výrobky a zboží, které jsou následně prodávány zákazníkům.

Nakonec poslední položkou variabilních nákladů jsou osobní náklady. Ve sledované období tvoří nepatrné 1 % celkových variabilních nákladů. Zároveň variabilní náklady tvoří přibližně 2 % z celkových osobních nákladů. Zbylá část je zařazena mezi fixní náklady. Mezi tyto variabilní osobní náklady firma zařazuje odměny zaměstnanců a mzdy brigádníků. Dále zde firma zařazuje malou část svých pracovníků, které vyplácí úkolovou mzdou.

8.2.3 Vývoj nákladů v analyzovaných letech a jejich zdůvodnění

Náklady v roce 2022 jsou ve srovnání s předchozími dvěma roky navýšeny o více než dvojnásobek. Konkrétně se náklady v roce 2022 navýšily o 122 % oproti předchozímu roku 2021. Tento velký skok nákladů byl způsoben dvěma hlavními faktory. Prvním faktorem nákladového skoku bylo zavedení nového internetového obchodu a druhým bylo přijmutí velké zakázky na začátku roku 2022 na výrobu opasků pro celní správu ČR.

Příčina nízkých nákladů v letech 2020 a 2021

Zároveň příčinou tak nízkých nákladů v letech 2020 a 2021 bylo taky to, že se výrobní firma ocitla v náročných podmínkách v důsledku celosvětové koronavirové krize, která začala právě v roce 2020 a trvala až do roku 2021. Během těchto dvou let firma čelila výzvám, které zahrnovaly nízký objem produkce a s tím spojených problémů. Omezení a uzavření ekonomiky v mnoha zemích vedlo k poklesu poptávky po výrobních produktech, což přímo ovlivnilo výkonnost firmy. Snížení objemu produkce v kombinaci s nízkou poptávkou znamenalo, že firma musela provádět úspory a omezovat výdaje, aby udržela provoz. Zmírnění nákladů bylo jedním z hlavních opatření, která firma přijala. Například snížila počet pracovníků či omezila využívání dodavatelů a služeb.

Důvod skokového zvýšení nákladů mezi roky 2021 a 2022

Přelomový rok 2022 však přinesl pro vybranou výrobní firmu novou fázi. S postupným zlepšováním situace ohledně pandemie se firma rozhodla zavést nový e-shop, aby se přizpůsobila rostoucímu trendu online nakupování. Tato inovace umožnila firmě získat nové zákazníky a rozšířit svůj trh. Zároveň firma přijala další strategické rozhodnutí, které přineslo zvýšení objemu produkce. Firma získala obrovskou zakázku na výrobu opasků pro celní správu České republiky. Tato zakázka však měla také významný dopad na zvýšení nákladů firmy.

S růstem objemu produkce se zvýšila i spotřeba materiálu potřebného k výrobě opasků. Firma musela nakoupit větší množství surovin a komponentů, což vedlo k nárůstu nákladů na materiál. Rovněž byly zapotřebí další služby, jako například oprava a údržba strojů, které byly intenzivněji využívány. Dalším důsledkem zvýšeného objemu produkce byly náklady na dopravu. Firma musela zajistit efektivní přepravu opasků ke svému zákazníkovi, což znamenalo zvýšené náklady na logistiku a dopravní služby. Za účelem zvládnutí nové zakázky a poskytnutí nejvyšší kvality výrobků byly také nezbytné školení zaměstnanců. Firma investovala do školení, aby zlepšila dovednosti svých zaměstnanců a zajistila tím splnění náročných požadavků zakázky

Přestože takovéto zvýšení nákladů mohlo představovat krátkodobou výzvu pro firmu, získání obrovské zakázky a rozšíření díky novému e-shopu, představovalo to značnou příležitost pro růst a zlepšení finančního výsledku firmy v dlouhodobém horizontu.

Zavedení e-shopu

Zavedení plnohodnotného e-shopu v roce 2022 představovalo pro výrobní firmu obrovský posun a inovaci. Před tímto krokem se firma převážně zaměřovala na prodej svých výrobků a zboží prostřednictvím velkoobchodů, a prodeji konečným spotřebitelům věnovala menší pozornost. To bylo způsobeno zejména složitým procesem objednávání, který odradil mnohé zákazníky.

Před rokem 2022 byl proces objednávání u této výrobní firmy poměrně komplikovaný. Zákazníci museli navštívit webové stránky firmy, kde byl dostupný jednoduchý katalog produktů ve formátu PDF. Poté si museli z tohoto katalogu vybrat požadované produkty, které si chtěli zakoupit. Následně museli zákazníci firmě napsat e-mail, ve kterém uvedli všechny požadované produkty, nebo případně zavolat na firmu a objednat produkty telefonicky.

Tento proces objednávání byl zdlouhavý a nepohodlný jak pro zákazníky, tak pro firmu. Mnozí potenciální zákazníci mohli být odrazeni složitostí a nekomfortností této metody. To mělo za následek omezený zájem konečných spotřebitelů o produkty firmy a nízký objem prodeje.

Nicméně, se zavedením plnohodnotného e-shopu v roce 2022 se situace dramaticky změnila. Zákazníci již nemuseli procházet složitým procesem objednávání. Měli přístup k modernímu a uživatelsky přívětivému e-shopu, kde mohli snadno procházet nabízenými produkty, získávat podrobné informace o nich a jednoduše je přidávat do košíku.

Díky e-shopu se zákazníci mohli pohodlně a rychle rozhodovat o svých nákupech, využívat možnosti filtrování a vyhledávání, a nakupovat z pohodlí svého domova nebo kanceláře. Tento nový způsob objednávání přinesl výrazné zjednodušení a zlepšení zákaznického zážitku.

S příchodem e-shopu se otevřely dveře pro rozšíření zákaznického okruhu. Firmě se otevřela možnost oslovit širší spektrum spotřebitelů a dosáhnout nových trhů. To v konečném důsledku vedlo k obrovskému nárůstu objednávek, který byl zcela ospravedlněný. Zavedení e-shopu bylo pro výrobní firmu strategickým tahem, který jí umožnil získat konkurenční výhodu, zlepšit finanční výsledky a posunout se vpřed v dynamickém obchodním prostředí.

Jednotlivé nákladové položky zvýšené v roce 2022

Zavedení nového e-shopu a přijetí obrovské zakázky na výrobu opasků pro celní správu České republiky vedlo ke zvýšení nákladů v několika klíčových oblastech. Jednou z těchto oblastí jsou náklady spojené s provozem e-shopu. Firma se rozhodla pronajmout e-shop na specializované platformě Shoptet, což představuje pevný náklad na celý rok.

S přechodem na e-shop byla výrobní firma nucena přijmout další zaměstnance. Jedním z těchto zaměstnanců je specialista pro administraci a správu internetového obchodu. Jeho úkolem je aktualizovat produktové informace, sledovat objednávky, komunikovat se zákazníky a zajistit plynulý chod e-shopu. Druhý nově přijatý zaměstnanec je zodpovědný za distribuci a balení zboží. S rostoucím objemem objednávek musí zajistit správné balení a označení objednávek a přípravu balíků k odeslání.

Získání zakázky na výrobu opasků pro celní správu ČR vyžadovalo další posílení výrobního týmu. Firma byla nucena přijmout tři nové zaměstnance, aby byla schopna dodržet termíny a objem zakázky. Tito zaměstnanci se podílejí na samotné výrobě opasků a zajišťují, aby byla zakázka dokončena včas a s požadovanou kvalitou.

S příchodem nových zaměstnanců se zvýšily fixní náklady spojené s jejich platy, sociálním a zdravotním pojištěním a dalšími příspěvky. Tímto nárůstem se také zvýšila spotřeba energií, vody a dalších fixních nákladových položek spojených s provozem a výrobním procesem.

Zavedení nového e-shopu a přijetí obrovské zakázky měly také vliv na růst variabilních nákladů výrobní firmy. S nárůstem objednávek a rozšířením sortimentu se zvýšila spotřeba materiálu potřebného na výrobu produktů. Větší množství surovin a komponentů bylo nutné nakoupit a zpracovat pro uspokojení rostoucí poptávky. To znamenalo vyšší náklady na nákup a skladování materiálu.

Dalším faktorem, který ovlivnil variabilní náklady, byl nárůst objemu produkce. S rostoucím počtem objednávek byla firma nucena zvýšit kapacitu výrobních strojů a provádět jejich pravidelnou údržbu a opravy. To znamenalo vyšší náklady na opravu a údržbu strojů, včetně nákupu náhradních dílů a služeb techniků.

Dále, s rozšířením distribučních aktivit v souvislosti se zavedením e-shopu, se zvýšily i náklady na dopravu a logistiku. Firma musela zajistit rychlé a spolehlivé doručení objednaného zboží zákazníkům. To zahrnovalo vyšší náklady na balení, manipulaci a přepravu zboží.

I přestože se náklady v důsledku zavedení e-shopu a přijetí nové zakázky zvýšily, jsou tyto náklady oprávněné a představují investici do rozvoje a růstu firmy. Zavedení e-shopu umožnilo výrobní firmě rozšířit své tržní možnosti a oslovit širší spektrum zákazníků. Přijetí nových zaměstnanců do výroby a administrace bylo nezbytné k zajištění plynulého provozu e-shopu a splnění náročné zakázky. Ačkoli náklady vzrostly, firma očekává, že tyto investice se vrátí v podobě zvýšených tržeb a dlouhodobého růstu.

9 MODELOVÁNÍ NÁKLADŮ

9.1 Stanovení nákladové funkce

Následující část se bude zaměřovat na aplikaci této metody ve vybrané výrobní firmě. Analýza nákladových funkcí bude poskytovat důkladný přehled o nákladové struktuře a procesech, které ovlivňují výrobní náklady této firmy. Tento nástroj umožní lépe porozumět faktorům ovlivňujícím náklady a bude sloužit jako vodítko při hodnocení a optimalizaci nákladového systému ve vybrané výrobní firmě.

Tabulka 12 – Hodnoty potřebné pro stanovení nákladových funkcí (vlastní zpracování)

Hodnoty pro výpočet NF	**2020**	**2021**	**2022**
	tis. Kč	**tis. Kč**	**tis. Kč**
Celkové výnosy (CV)	14 044	14 680	33 220
Fixní náklady (FN)	4 907	5 527	13 301
Variabilní náklady (VN)	9 720	9 008	19 003
Haléřový ukazatel (VN/CV)	0,69	0,61	0,57

Použitím vzorce, který obsahuje jednotlivé typy nákladů, můžeme vytvořit nákladovou funkci využitím vzorce níže podle klasifikační analýzy, která nám umožňuje odhadnout celkové náklady společnosti při daném množství výroby. Nákladové funkce odrážejí náklady v letech 2020-2022.

$$\boldsymbol{N = FN + h * Q} \qquad \textbf{(1)}$$

Tabulka 13 – Nákladové funkce v letech 2020-2022 (vlastní zpracování)

Rok	**Nákladová funkce (v tis. Kč)**
2020	N = 4 907 + 0,69 * Q
2021	N = 5 527 + 0,61 * Q
2022	N = 13 301 + 0,57 * Q

Z nákladových funkcí pro období 2020-2022 je patrné, že haléřový ukazatel se každý rok snižuje, což je zapříčiněno tím, že celkové tržby rostou rychleji než variabilní náklady.

9.2 Analýza bodu zvratu

Analýza bodu zvratu je klíčovým nástrojem pro posouzení finanční stability a výkonnosti výrobní firmy. Bod zvratu vyjadřuje hranici, při které jsou příjmy z prodeje zboží nebo služeb rovny celkovým nákladům. Tato analýza umožňuje identifikovat minimální objem produkce, který je nutný k pokrytí všech fixních a variabilních nákladů. Tímto způsobem se zjišťuje kritický bod, kdy firma dosahuje "zlomového bodu" a začíná generovat zisk.

$$\boldsymbol{BZ = \frac{FN}{1 - h}} \qquad \textbf{(2)}$$

Tabulka 14 – Analýza bodu zvratu a krycího příspěvku výrobní firmy (vlastní zpracování)

Analýza bodu zvratu	**2020**	**2021**	**2022**
	tis. Kč	**tis. Kč**	**tis. Kč**
Celkové výnosy (CV)	14 044	14 680	33 220
Fixní náklady (FN)	4 907	5 527	13 301
Variabilní náklady (VN)	9 720	9 008	19 003
Haléřový ukazatel (VN/CV)	0,69	0,61	0,57
Bod zvratu (BZ)	**15 938**	**14 305**	**31 080**

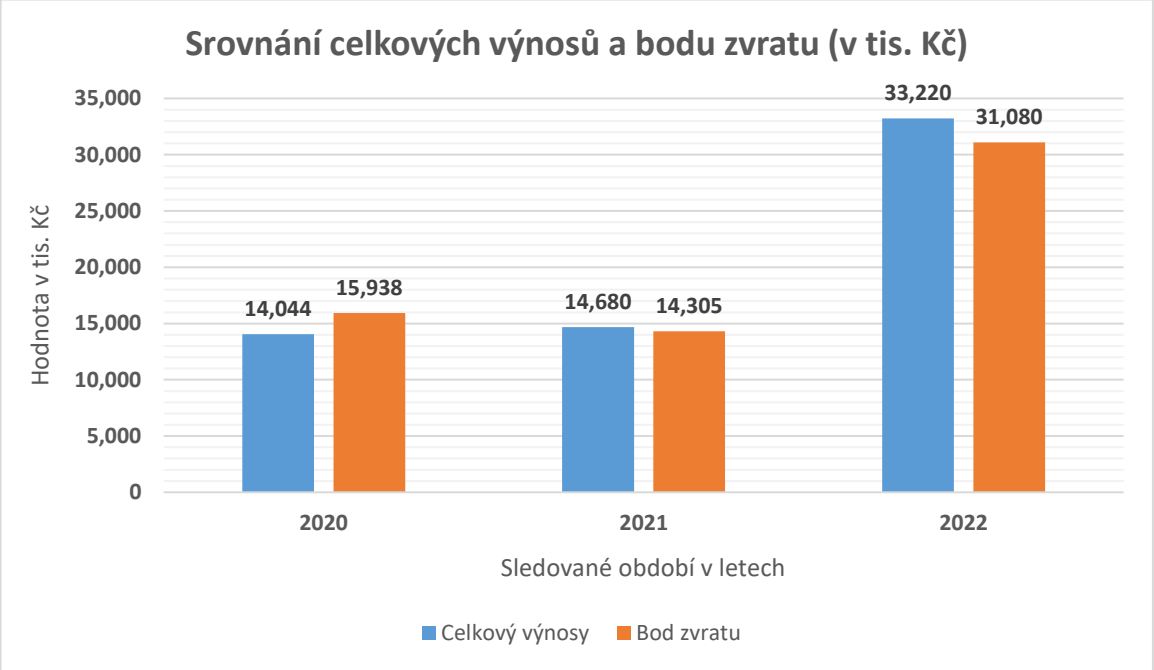
Haléřový ukazatel je důležitým faktorem pro výpočet bodu zvratu. Vyjadřuje, kolik korun tržeb je potřeba vygenerovat, aby se pokryly jednotlivé korunové náklady. Haléřový ukazatel výrobní firmy činil 0,69 Kč v roce 2020, 0,61 Kč v roce 2021 a opět 0,57 Kč v roce 2022. To znamená, že pro každou korunu tržeb musela výrobní firma vynaložit přibližně 0,69 Kč na náklady pro rok 202, 0,61 Kč pro rok 2021 a 0,57 Kč pro rok 2022.

Jak již bylo řečeno, bod zvratu je kritický bod, ve kterém se dosahují rovnocenné výnosy a náklady, a zisky se mění na ztráty nebo naopak. Je to klíčový ukazatel pro výrobní firmu, který určuje minimální hodnotu tržeb, kterou musí firma dosáhnout, aby pokryla své fixní náklady a dosáhla bodu bez zisku ani ztráty. Analýza bodu zvratu této výrobní firmy v letech 2020 až 2022 ukazuje významnou meziroční změnu a růst. V roce 2020 dosáhl bod zvratu 15 938 tisíc Kč, oproti roku 2021, kdy klesl na 14 305 tisíc Kč. To představuje pokles o přibližně 10,2 %.

Avšak v roce 2022 se situace výrazně změnila ve prospěch výrobní firmy. Bod zvratu vzrostl na 31 080 tisíc Kč, což znamená nárůst o přibližně 117,6 % ve srovnání s rokem 2021. Tento zvrat je velmi pozitivní a ukazuje na výrazné zlepšení výkonnosti firmy.

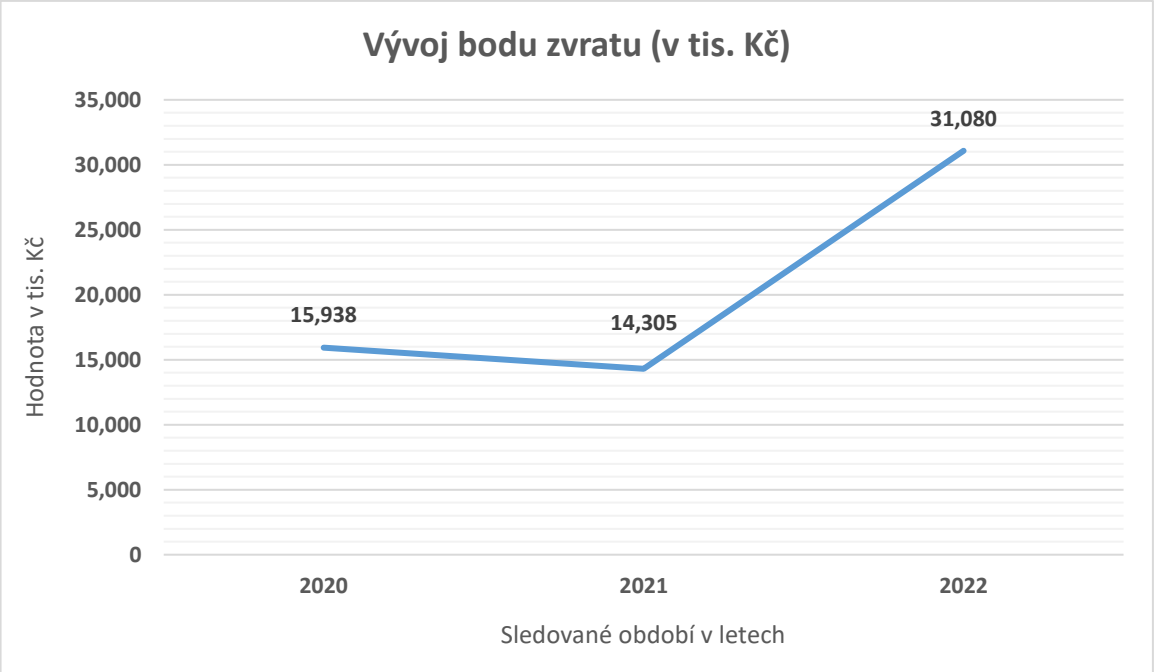
Meziroční změny v bodech zvratu mají důležité dopady na výrobní firmu. Pokles v roce 2021 naznačuje obtíže, se kterými se firma potýkala v tomto období v důsledku ekonomické recese, změn v odbytu a zvýšených nákladů. Tento pokles byl však následován výrazným růstem v roce 2022, což ukazuje na to, že firma dokázala překonat překážky a získala zpět svou konkurenceschopnost a stabilitu.

Níže je vyobrazeno sloupcové grafické znázornění, ve kterém lze vidět, jak se vyvíjely celkové náklady a bod zvratu v letech 2020-2022. Kromě roku 2020, kdy byla vybraná výrobní firma zasažena koronavirovou pandemií, byly celkové náklady vždy o něco vyšší než bod zvratu, což znamená, že firma dosahovala v letech 2021 a 2022 zisku.



Graf 3 – Srovnání celkových výnosů a bodu zvratu (vlastní zpracování)

Spojnicový graf níže znázorňuje samotný vývoj bodu zvratu ve sledovaném období 2020-2021 v tisících Kč.



Graf 4 – Vývoj bodu zvratu vybrané výrobní firmy (vlastní zpracování)

9.3 Bezpečnostní podnikatelská rezerva a koeficient bezpečnosti

Bezpečnostní podnikatelská rezerva a bezpečnostní podnikatelský koeficient představují důležité ukazatele pro hodnocení finanční stability a odolnosti výrobní firmy vůči nejistotám a rizikům. Bezpečnostní podnikatelská rezerva udává částku, o kterou se mohou snížit výnosy, než podnik dosáhne bodu zvratu. Je to jakýsi "polštář" nebo ochranná rezerva, která poskytuje firmě určitou flexibilitu a odolnost v případě nepředvídaných událostí, poklesu tržeb nebo nárůstu nákladů.

Bezpečnostní podnikatelský koeficient je dalším ukazatelem, který nám ukazuje, jak daleko se výrobní firma nachází od bodu zvratu. Vyjadřuje poměr mezi aktuálními výnosy a výnosy, které jsou nezbytné k dosažení bodu zvratu. Tento koeficient nám umožňuje posoudit, jak velkou rezervu má firma a jakou míru rizika je schopna absorbovat.

$$BPR = CV - CV_{BZ} \quad (3)$$

$$BPK = \frac{BPR}{CV} * 100 \quad (4)$$

Tabulka 15 – Bezpečnostní podnikatelská rezerva a koeficient bezpečnosti výrobní firmy (vlastní zpracování)

BPZ a BPK	**2020**	**2021**	**2022**
	tis. Kč	**tis. Kč**	**tis. Kč**
Celkové výnosy (CV)	14 044	14 680	33 220
Bod zvratu (BZ)	15 938	14 305	31 080
Bezpečnostní podnikatelská rezerva (BPR)	**-1 894**	**375**	**2 140**
Koeficient bezpečnosti (BPK)	**-13,49 %**	**2,55 %**	**6,44 %**

Analýza bezpečnostní podnikatelské rezervy a koeficientu bezpečnosti vybrané výrobní firmy v letech 2020 až 2022 naznačuje významné meziroční změny. V roce 2020 vykázala výrobní firma zápornou bezpečnostní podnikatelskou rezervu ve výši 1 894 tisíc Kč, což znamená, že se ocitla ve ztrátě. Koeficient bezpečnosti byl -13,49 %, což naznačuje nebezpečně nízkou finanční rezervu ve srovnání s celkovými náklady firmy. Tato situace byla pro firmu závažná, neboť nedostatečná rezerva může ztížit schopnost řešit neočekávané události, jako jsou materiálové nedostatky, výkyvy poptávky nebo hospodářské krize.

V roce 2021 došlo k pozitivnímu obratu, kdy bezpečnostní podnikatelská rezerva vzrostla na 375 tisíc Kč, a koeficient bezpečnosti dosáhl hodnoty 2,55 %. Tato změna znamená zlepšení finanční situace firmy a její schopnosti čelit nečekaným událostem. Vyšší rezerva poskytuje určitou ochranu před riziky a usnadňuje řízení provozu firmy. Nicméně i přes tento pokrok je stále nutné zvýšit bezpečnostní rezervu pro zajištění trvalé stability.

V roce 2022 došlo k dalšímu výraznému zlepšení, kdy bezpečnostní podnikatelská rezerva dosáhla částky 2 140 tisíc Kč, a koeficient bezpečnosti dosáhl hodnoty 6,44 %. Tento nárůst naznačuje vyšší finanční stabilitu a schopnost firmy čelit neočekávaným událostem. Vyšší rezerva umožňuje firmě investovat do dalšího růstu, modernizace zařízení, rozšíření sortimentu nebo vylepšení podmínek pro zaměstnance.

10 NÁVRHY A DOPORUČENÍ

V rámci této analýzy nákladů byl proveden důkladný průzkum klíčových oblastí, ve kterých by mohla vybraná výrobní firma dosáhnout efektivnějšího hospodaření a snížení nákladů. Cílem této kapitoly je prezentace návrhů a doporučení v oblasti optimalizace nákladů, která by mohla být nápomocná pro lepší hospodaření podniku a zvýšení jeho ziskovosti v budoucnu. Výzvy spojené s náklady se vyskytují v každém podniku, ať už jde o náklady na materiál, provoz, zaměstnance nebo jiné aspekty podnikání. Byly identifikovány konkrétní oblasti, ve kterých lze provést změny a optimalizace, a byla připravena doporučení, která by mohla sloužit jako cenný nástroj pro firmu při plánování a strategickém rozhodování. Doporučení zahrnují implementaci úsporných opatření, která by mohla vést k optimalizaci nákladů a zvýšení výkonnosti vybrané výrobní firmy. Prostřednictvím této kapitoly budou poskytnuty cenné informace a podněty, které by mohly firmě pomoci při vytváření strategie optimalizace nákladů a dosažení dlouhodobého úspěchu. Při jejich aplikaci je důležité brát v úvahu specifické potřeby a podmínky vize výrobní firmy. Správné použití těchto doporučení může vést k efektivnějšímu hospodaření, udržitelnému růstu a získání konkurenční výhody na trhu.

Provoz e-shopu

Aktuální situace vybrané výrobní firmy je taková, že provozuje svůj e-shop na specializované e-shopové platformě Shoptet. Nicméně, firma se potýká s vysokými náklady spojenými s pronájmem této platformy. Tento fakt představuje potenciální problém, který vyžaduje zhodnocení alternativních možností a nalezení efektivnějšího řešení pro optimalizaci nákladů.

Jednou z možností je vytvoření vlastního e-shopu. Tato volba by umožnila výrobní firmě plnou kontrolu nad funkcionalitou, designem a provozem e-shopu. Vytvoření vlastního e-shopu může být nákladné a časově náročné, ale pokud firma disponuje dostatečnými zdroji a odbornými znalostmi, může se jednat o dlouhodobě výhodné řešení. Vlastní e-shop by umožnil firmě snížit závislost na externích platformách a přizpůsobit její provoz přesně svým potřebám.

Další alternativou je přechod na levnější e-shopovou platformu. Existuje mnoho různých e-shopových platforem s různými cenovými modely a funkcionalitou. Při výběru nové platformy je důležité zhodnotit potřeby a požadavky firmy. Je třeba zvážit, zda nová

platforma splňuje požadavky na uživatelskou přívětivost, možnosti rozšíření, integraci s existujícími systémy a zákaznickou podporu. Cílem je najít platformu, která nejenže snižuje náklady na provoz e-shopu, ale také poskytuje dostatečnou funkcionalitu a podporu pro růst a rozvoj firmy.

Při prověřování dostupných možností je také vhodné provést analýzu nákladů a přínosů. Je třeba porovnat náklady na pronájem aktuální platformy s náklady spojenými s vytvořením vlastního e-shopu nebo přechodem na levnější platformu. Při této analýze je důležité zahrnout nejen přímé náklady, ale také další faktory, jako jsou časové a personální zdroje, technická podpora a očekávané přínosy v podobě snížení provozních nákladů.

Po provedení analýzy a zhodnocení dostupných možností je vhodné vybrat takovou e-shopovou platformu, která splňuje potřeby a cíle firmy a zároveň snižuje náklady na provoz. Je-li vytvoření vlastního e-shopu finančně a technicky náročné, může být přechod na levnější platformu rozumným řešením pro snížení nákladů. Zvolené řešení by mělo být doplněno o důkladné plánování, implementaci a testování, aby se zajistila hladká migrace na novou platformu a minimalizovaly se případné nežádoucí dopady na provoz e-shopu.

Připravenost na nárazové zakázky

Vybraná výrobní firma se momentálně také potýká s problémem připravenosti na nárazové zakázky, což má negativní dopad na náklady. Nedávná zkušenost s výrobou opasku pro celní správu ČR ukázala, že firma nedokázala plně optimalizovat náklady vzhledem k nárazové povaze zakázky. Situace vyžaduje řešení, které firma umožní efektivně reagovat na nárazové zakázky a snížit náklady s tím spojené.

Doporučuje se provést analýza nákladů spojených s plněním nárazových zakázek a vyhledat možnosti snížení těchto nákladů. Firma by měla být připravena na přijetí nárazových zakázek a mít předem promyšlené jejich řešení. To zahrnuje několik klíčových kroků.

Prvním krokem je plánování a předvídání. Firma by měla předem vypracovat plány pro případ nárazových zakázek. Je důležité identifikovat klíčové oblasti, které mohou být ohroženy neefektivitou nebo zvýšenými náklady, a připravit strategie a opatření pro minimalizaci těchto negativních dopadů. To zahrnuje například optimalizaci výrobních linek, přizpůsobení pracovních postupů nebo zavedení technologií umožňujících rychlé přepnutí mezi různými typy výrobků.

Druhým krokem je flexibilita ve výrobním procesu. Firma by měla mít flexibilní výrobní proces, který umožní rychlou a efektivní adaptaci na nové zakázky. To znamená, že firma by měla být schopna přizpůsobit se specifickým požadavkům nárazových zakázek a minimalizovat tím náklady spojené s jejich plněním. To může zahrnovat optimalizaci výrobních procesů, přehodnocení dodavatelského řetězce nebo vylepšení logistických postupů.

Třetím krokem je sledování nákladů. Firma by měla pečlivě monitorovat a analyzovat náklady spojené s nárazovými zakázkami. Je důležité identifikovat klíčové oblasti, ve kterých dochází k nárůstu nákladů, a hledat možnosti jejich optimalizace. To může zahrnovat například vyjednávání lepších podmínek s dodavateli, vyhledávání alternativních dodavatelů, minimalizaci odpadu a ztrát materiálu nebo zlepšení skladování a správy zásob.

Čtvrtým krokem je příprava zaměstnanců. Firma by měla zajistit, aby zaměstnanci byli dostatečně připraveni na přijetí nárazových zakázek. To zahrnuje poskytování příležitostí pro další rozvoj a zvyšování kvalifikace zaměstnanců. Prostřednictvím školení a rozvojových programů mohou zaměstnanci získat potřebné dovednosti a znalosti pro efektivní plnění nárazových zakázek. Tím se minimalizuje potřeba náboru a školení nových zaměstnanců, což přináší úsporu nákladů.

Implementace těchto doporučení umožní vybrané výrobní firmě zvýšit svou připravenost na nárazové zakázky a snížit s tím spojené náklady. Analyzování nákladů, plánování, flexibilita ve výrobním procesu a příprava zaměstnanců jsou klíčovými prvky, které umožní firmě lépe se přizpůsobit nárazovým zakázkám a minimalizovat negativní dopady na náklady.

Skladování výrobků a zboží

Aktuální situace ve skladování výrobků a zboží ve vybrané výrobní firmě je problematická z několika důvodů. Firma má neefektivní systém skladování, což znamená, že dochází k zbytečnému zdržování při vyhledávání a expedici produktů. Dalším nedostatkem je absence čárových kódů, které by umožnily snadnou identifikaci a sledování produktů ve skladu. Tento nedostatek může vést ke ztrátě času a nesprávnému řízení skladových zásob. Navíc, špatné rozložení výrobků ve skladu přispívá ke zmatkům a ztrátě přehledu, což má negativní dopad na efektivitu skladování. A konečně, nedostatečná inventura a aktualizace skladových záznamů zhoršuje správu zásob a zvyšuje riziko ztráty produktů.

Pro řešení těchto problémů je doporučeno zavést ucelený systém čárových kódů. Čárové kódy umožňují jednoznačnou identifikaci výrobků a usnadňují sledování jejich pohybu ve skladu. Při přijímání a expedici produktů je důležité skenovat čárové kódy, což umožní rychlé a přesné zaznamenávání pohybů zásob. Tím se minimalizuje riziko chyb a zvýší se přesnost skladových záznamů.

Dalším doporučeným opatřením je optimalizace rozložení výrobků ve skladu. Mělo by se vytvořit logické uspořádání, které minimalizuje čas potřebný k vyhledávání a kompletaci objednávek. Produkty s podobnými charakteristikami by měly být uloženy vedle sebe a často poptávané výrobky by měly být umístěny blíže k výstupu, což usnadní jejich rychlý přístup.

Pravidelná inventura je také důležitou součástí řešení. Je třeba provádět pravidelné kontroly skladových zásob a porovnávat je se skladovými záznamy. Jakékoli rozdíly by měly být okamžitě zjištěny a vyřešeny. Současně je důležité aktualizovat skladové záznamy po každém příjmu a expedici zboží, aby se udržovala přesnost dat.

Implementace metody FIFO (First In, First Out) pro řízení skladových zásob je dalším důležitým krokem k optimalizaci nákladů. Tato metoda znamená, že nejstarší výrobky jsou prodávány jako první. To minimalizuje riziko zastaralého zboží a ztrát způsobených nepoužitelnými produkty. FIFO přístup lze snadno zavést pomocí správného označení a řízení příchozích a odchozích produktů.

V závěru, zavedení uceleného systému čárových kódů, optimalizace rozložení výrobků ve skladu, pravidelná inventura a implementace metody FIFO jsou konkrétními opatřeními, která pomohou vybrané výrobní firmě optimalizovat náklady spojené se skladováním a správou zásob. Tato opatření zlepší efektivitu skladování, sníží ztráty způsobené zastaralým zbožím a přispějí ke správnému řízení skladových zásob.

Správa zaměstnanců

V současné situaci má vybraná výrobní firma problém se správou zaměstnanců, který přináší vysoké náklady na nové zaměstnance a jejich školení. Neustálý příliv nových pracovníků vyžaduje čas a finanční prostředky na jejich nábor a zaškolení, což zatěžuje rozpočet firmy. Tento problém je způsoben fluktuací zaměstnanců a nutností nahrazovat odcházející pracovníky novými.

Pro řešení této situace se doporučuje zvážit částečné zvyšování časového fondu pro stávající zaměstnance. To znamená poskytnout více pracovních hodin nebo rozšířit pracovní úvazek současným zaměstnancům. Tím se sníží potřeba neustálého náboru nových pracovníků a školení. Stávající zaměstnanci již mají potřebnou kvalifikaci a znalosti o firmě, takže jejich další angažování na více hodinách nebo s delšími pracovními úvazky bude efektivní způsob snížení nákladů.

Dalším doporučením je poskytnout stávajícím zaměstnancům příležitosti pro další rozvoj a zvyšování kvalifikace. To může být prostřednictvím školení, kurzů, mentorování nebo programů profesního růstu. Tímto způsobem se zvýší jejich výkonnost a znalosti, což může vést ke zlepšení produktivity a zároveň zvýší jejich motivaci a loajalitu vůči firmě. Investice do rozvoje stávajících zaměstnanců je často efektivnější než neustálý nábor nových pracovníků.

Zavedení těchto opatření pro správu zaměstnanců umožní vybrané výrobní firmě snížit náklady spojené s náborovými procesy a školením nových zaměstnanců. Tím se dosáhne stabilnějšího týmu zaměstnanců s vyššími kvalifikacemi a motivací, což přispěje ke zlepšení výkonnosti a efektivity firmy.

Náklady na materiál

V současné situaci vybraná výrobní firma čelí problému rostoucích nákladů na materiál, což může negativně ovlivnit její ziskovost. Vyšší ceny materiálů mohou být způsobeny růstem cen na trhu, neefektivním dodavatelským řetězcem nebo nedostatečnou optimalizací procesů skladování a využívání materiálu.

Pro řešení tohoto problému se doporučuje provést důkladnou analýzu dodavatelského řetězce a vyhledat možnosti snížení nákladů na materiál. Hledání alternativních dodavatelů, může zajistit konkurenceschopnější ceny. Při vyjednávání s dodavateli se snažte dosáhnout lepších podmínek a cenových slev na základě dlouhodobé spolupráce, objemových nákupů nebo loajality.

Důležitou oblastí optimalizace je také již zmíněný proces skladování a využívání materiálu. Jak jsem již doporučoval výše, zvažte implementaci efektivního systému skladování, který minimalizuje ztráty a odpady. To může zahrnovat kategorizaci materiálů, zavedení systému čárových kódů pro snadnou identifikaci a sledování zásob nebo použití moderních technologií, jako je automatizované skladování.

Strategie "just-in-time" (správný čas, správné množství) může také pomoci snížit náklady na materiál. Tato strategie se zaměřuje na minimalizaci skladování zásob tím, že materiály jsou objednávány a doručovány až v okamžiku, kdy jsou skutečně potřeba pro výrobu. To umožňuje snížit náklady spojené se skladováním, zastaráváním a odpadem.

Implementace těchto doporučení umožní vybrané výrobní firmě optimalizovat náklady na materiál. Důkladná analýza dodavatelského řetězce a vyhledání konkurenceschopnějších dodavatelů, spolu s optimalizací procesů skladování a využívání materiálu, a zavedení strategie "just-in-time" povede ke snížení nákladů a zvýšení efektivity výrobního procesu.

Přesnější a podrobnější evidence nákladů

Ve vybrané výrobní firmě byl problém s přesnější a podrobnější evidencí nákladů řešen ve spolupráci s majitelem. Byla provedena diskuse, na základě které byly v této bakalářské práci náklady pečlivě rozděleny na fixní a variabilní a vyčleněny do samostatných kategorií. Tímto krokem byla vytvořena základna pro další analýzu a optimalizaci nákladů.

Na základě rozdělení nákladů do fixních a variabilních byla provedena nákladová funkce, která umožňuje vyjádřit vztah mezi náklady a výrobním objemem či jinými faktory. Díky této funkci bylo možné lépe odhadnout výši nákladů pro následující období a provést důkladnou analýzu nákladových struktur.

Kromě nákladové funkce byly také vytvořeny další ukazatele, jako je bod zvratu, který určuje minimální výrobní objem, při kterém jsou náklady pokryty prodejem výrobků. Tyto ukazatele byly provedeny za účelem poskytnout majiteli ucelený přehled o nákladové situaci firmy a umožnit mu plánovat a rozhodovat na základě konkrétních čísel a informací.

Forma, jakou byly v bakalářské práci rozděleny a vyčleněny tyto fixní a variabilní náklady, jak byla provedena nákladová funkce a další ukazatele, se stala inspirací pro majitele výrobní firmy. Po diskusi a seznámení se s výsledky této analýzy majitel zvážil implementaci těchto postupů do běžného fungování firmy. Pochopil, že přesnější evidencí a analýzou nákladů bude schopen lépe plánovat, řídit a optimalizovat náklady, což přispěje ke zvýšení efektivity a ziskovosti podnikání.

Implementace těchto metod a postupů pro přesnější a podrobnější evidenci nákladů bude pro firmu významným krokem směrem k efektivnějšímu řízení a snížení nákladů. Majitel je připraven využít tuto práci jako vzorový příklad a zapojit tyto metody do praxe.

ZÁVĚR

Hlavním cílem této bakalářské práce bylo analyzovat náklady ve vybrané výrobní firmě a navrhnout opatření pro jejich optimalizaci. Práce se zaměřovala na období let 2020-2022, které bylo z významné části ovlivněno celosvětovou pandemií koronaviru, jež představovala významnou překážku pro vybranou výrobní firmu v dosahování co největšího zisku.

V teoretické části byly prostřednictvím literární rešerše definovány základní pojmy související s náklady a jejich řízením. Důraz byl kladen na rozdělení nákladů dle druhů účetních systémů, pojetí nákladů z finančního, hodnotového a ekonomického hlediska, jakož i na rozčlenění nákladů z různých perspektiv. Byly představeny nástroje pro analýzu a modelování nákladů, které sloužily jako základ pro praktickou část práce.

V praktické části byla představena vybraná výrobní firma a provedena analýza její majetkové a finanční struktury. Hlavním zaměřením byla detailní analýza nákladů dle druhového členění a členění ve vztahu k objemu výkonů. Tyto údaje byly následně rozlišeny horizontální a vertikální analýzou. Na základě těchto dílčích analýz byly vypočítány klíčové ukazatele, jako je nákladová funkce, bod zvratu, bezpečnostní podnikatelská rezerva a bezpečnostní koeficient. V závěru praktické části byly navrženy konkrétní doporučení pro optimalizaci nákladů, které by mohly přispět ke zlepšování hospodaření vybrané výrobní firmy v budoucích letech.

Získané výsledky analýzy nákladů ukázaly, že vybraná výrobní firma by mohla využít potenciál pro optimalizaci nákladů a zlepšení svého hospodaření. Doporučení zahrnovala například optimalizaci výrobních procesů a vyhodnocování efektivity jednotlivých nákladových položek v souladu s měnícími se objemy výroby.

Celkově lze tedy konstatovat, že tato bakalářská práce splnila svůj cíl a poskytla podrobnou analýzu nákladů ve vybrané výrobní firmě. Výsledky a doporučení práce mohou být využity jako podklad pro rozhodování a optimalizaci nákladů nejen v této konkrétní vybrané výrobní firmě, ale i v jiných podobných podnicích. Závěry práce tak přispívají k lepšímu porozumění problematice nákladů a mohou sloužit jako inspirace pro další výzkum v této oblasti.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

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

DRURY, Colin. Management and cost accounting. Ninth edition. Andover: Cengage Learning, 2015, 827 s. ISBN 9781408093931.

DRURY, Colin. Management and cost accounting. 10th edition. Australia: Cengage Learning, 2018, 842 s. ISBN 978-1-4737-4887-3.

FENDEKOVÁ, Eleonóra a Iveta KUFELOVÁ. Ceny a cenové rozhodovanie. Praha: Wolters Kluwer, 2020, 332 s. ISBN 978-80-7598-943-7.

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.

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ, Jaroslav WAGNER a Petr PETERA. Manažerské účetnictví: nástroje a metody. 3. upravené vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2020, 414 s. ISBN 978-80-7598-885-0.

GARRISON, Ray H., Eric W. NOREEN a Peter C. BREWER. Managerial accounting. 14th ed. New York: McGraw-Hill/Irwin, c2012, 762 s. ISBN 9780078111006.

HOLMAN, Robert. Ekonomie. 5. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2011, 696 s. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 9788074000065.

KNÁPKOVÁ, Adriana, Drahomíra PAVELKOVÁ, Daniel REMEŠ a Karel ŠTEKER. Finanční analýza: komplexní průvodce s příklady. 3., kompletně aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing, 2017, 228 s. Prosperita firmy. ISBN 9788027105632.

KOCMANOVÁ, Alena. Ekonomické řízení podniku. Praha: Linde Praha, 2013, 358 s. Monografie. ISBN 9788072019328.

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

MAJDÚCHOVÁ, Helena. Podnikové hospodárstvo. 2. aktualizované a prepracované vydanie. Bratislava: Wolters Kluwer, 2020, 424 s. Ekonómia. ISBN 978-80-571-0271-7.

MAREŠ, David. Nové trendy ve financích a ekonomice. Praha: Wolters Kluwer, 2017, 217 s. ISBN 9788075529206.

MARTINOVIČOVÁ, Dana, Miloš KONEČNÝ a Jan VAVŘINA. Úvod do podnikové ekonomiky. 2., aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing, 2019, 220 s. Expert. ISBN 978-80-271-2034-5.

MARTINOVIČOVÁ, Dana, Miloš KONEČNÝ a Jan VAVŘINA. Úvod do podnikové ekonomiky. Praha: Grada, 2014, 208 s. Expert. ISBN 9788024753164.

PAPULA, Ján a Emília PAPULOVÁ. Základy manažérskej ekonomiky. Bratislava: Kartprint, 2013, 243 s. ISBN 9788089553112.

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.

SEDLÁČEK, Jaroslav. Základy finančního účetnictví. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016, 191 s. ISBN 9788073806125.

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

STROUHAL, Jiří. Ekonomika podniku. Třetí, aktualizované vydání. Praha: Institut certifikace účetních, [2016], 186 s. Vzdělávání účetních v ČR. Učebnice. ISBN 9788087985076.

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.

TAUŠL PROCHÁZKOVÁ, Petra a Eva JELÍNKOVÁ. Podniková ekonomika - klíčové oblasti. Praha: Grada Publishing, 2018, 255 s. Expert. ISBN 9788027106899.

VANDERBECK, Edward J. a Maria R. MITCHELL. Principles of cost accounting. 17th ed. Boston: Cengage Learning, 2016, 598 s. ISBN 9781305087408.

VOCHOZKA, Marek. Metody komplexního hodnocení podniku. 2. aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing, 2020, 479 s. Finance. ISBN 9788027117017.

VOCHOZKA, Marek a Petr MULAČ. Podniková ekonomika. Praha: Grada, 2012, 570 s. Finanční řízení. ISBN 9788024743721.

ZIMMERMAN, Jerold L. Accounting for decision making and control. Ninth edition. New York: McGraw-Hill Education, 2017, 686 s. ISBN 9781259255007.

ŽIŽKA, Miroslav a Kateřina MARŠÍKOVÁ. Ekonomika podniku v teorii a příkladech. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2014, 260, [7] s. ISBN 9788074941269.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

BPK Bezpečnostní koeficient

BPR Bezpečnostní podnikatelská rezerva

BZ Bod zvratu

CN Celkové náklady

CV Celkové výnosy

DHM Dlouhodobý hmotný majetek

DNM Dlouhodobý nehmotný majetek

EBT Zisk před zdaněním

FN Fixní náklady

h Haléřový ukazatel

KFM Krátkodobý finanční majetek

N Náklady

NF Nákladová funkce

Q Objem produkce

T Celkové tržby

VH Výsledek hospodaření

VN Variabilní náklady

SEZNAM GRAFŮ

Graf 1 – Vývoj výnosů a nákladů vybrané výrobní firmy (vlastní zpracování) 50
Graf 2 – Podíl fixních a variabilních nákladů vybrané výrobní firmy (vlastní zpracování) 57
Graf 3 – Srovnání celkových výnosů a bodu zvratu (vlastní zpracování) 68
Graf 4 – Vývoj bodu zvratu vybrané výrobní firmy (vlastní zpracování) 69

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1 – Propojení finančního, nákladového a manažerského účetnictví (vlastní zpracování dle Vanderbeck, Mitchell, 2016) 17

Obrázek 2 – Vztahy jednotlivých pojetí nákladů (vlastní zpracování dle Popeska a Papadaki, 2016) 18

Obrázek 3 - Účelové členění nákladů (vlastní zpracování dle Popeska a Papadaki, 2016) 23

Obrázek 4 – Kalkulační členění nákladů (vlastní zpracování dle Popeska a Papadaki, 2016) 25

Obrázek 5 – Členění z hlediska závislosti na změně objemu výkonů (vlastní zpracování dle Krále, 2018) 27

Obrázek 6 – Průběh celkových nákladů (Král, 2018) 28

Obrázek 7 – Průběh variabilních nákladů (Popesko a Papadaki, 2016) 29

Obrázek 8 – Semi-fixní náklady (Drury, 2015) 30

Obrázek 9 – Průběh fixních nákladů (Popesko a Papadaki, 2016) 30

Obrázek 10 – Průběh celkových nákladů (Synek, Kislingerová a kol., 2015) 35

Obrázek 11 – Dlouhodobá nákladová funkce (Synek a kol., 2011) 36

Obrázek 12 – Grafická analýza bodu zvratu (Taušl Procházková a kol., 2018) 37

Obrázek 13 – Organizační struktura vybrané výrobní firmy 44

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1 – Charakteristiky finančního, hodnotového a ekonomického pojetí nákladů (Král a kol., 2018) 20

Tabulka 2 – Majetková struktura vybrané výrobní firmy (vlastní zpracování) 46

Tabulka 3 – Horizontální a vertikální analýza aktiv výrobní firmy (vlastní zpracování) 47

Tabulka 4 – Kapitálová struktura vybrané výrobní firmy (vlastní zpracování) 48

Tabulka 5 – Horizontální a vertikální analýza pasiv výrobní firmy (vlasntí zpracování) ... 49

Tabulka 6 – Analýza výsledku hospodaření výrobní firmy (vlastní zpracování) 50

Tabulka 7 – Analýza provozního a finančního VH výrobní firmy (vlastní zpracování) 51

Tabulka 8 – Analýza druhového členění nákladů výrobní firmy (vlastní zpracování) 54

Tabulka 9 – Vertikální a horizontální analýza druhového členění (vlastní zpracování) 56

Tabulka 10 – Fixní náklady ve vybrané výrobní firmě (vlastní zpracování) 58

Tabulka 11 – Variabilní náklady ve vybrané výrobní firmě (vlastní zpracování) 60

Tabulka 14 – Hodnoty potřebné pro stanovení nákladových funkcí (vlastní zpracování) .. 66

Tabulka 15 – Nákladové funkce v letech 2020-2022 (vlastní zpracování) 66

Tabulka 12 – Analýza bodu zvratu a krycího příspěvku výrobní firmy (vlastní zpracování) 67

Tabulka 13 – Bezpečnostní podnikatelská rezerva a koeficient bezpečnosti výrobní firmy (vlastní zpracování) 70

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha P I: Rozvaha výrobní firmy v letech 2020 až 2022

Příloha P II: Výkaz zisku a ztráty výrobní firmy v letech 2020 až 2022

PŘÍLOHA P I: ROZVAHA VÝROBNÍ FIRMY V LETECH 2020 AŽ 2022

Označení	AKTIVA	Číslo řádku	Běžné účetní období v tis. Kč		
a	b	c	2020	2021	2022
	AKTIVA CELKEM	**1**	**4 855**	**6 017**	**9 876**
B.	**Stálá aktiva**	**2**	**1 212**	**1 178**	**1 588**
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	3	103	69	36
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	4	1 109	1 109	1 552
C.	**Oběžná aktiva**	**5**	**3 500**	**4 776**	**8 020**
C.I.	Zásoby	6	3 234	4 182	6 984
C.II.2.	Krátkodobé pohledávky	7	202	318	776
C.IV.	Peněžní prostředky	8	64	276	260
D.	**Časové rozlišení aktiv**	**9**	**143**	**63**	**268**

Označení	PASIVA	Číslo řádku	Běžné účetní období v tis. Kč		
a	b	c	2020	2021	2022
	PASIVA CELKEM	**10**	**4 855**	**6 017**	**9 876**
A.	**Vlastní kapitál**	**11**	**-1 675**	**-1 530**	**-750**
A.I.	Základní kapitál	12	100	100	100
A.III.	Fondy ze zisku	13	10	10	10
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let (+/-)	14	-1 202	-1 785	-1 640
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	15	-583	145	780
B. + C.	**Cizí zdroje**	**16**	**6 458**	**7 491**	**10 464**
C.I.	Dlouhouhodobé závazky	17	0	0	504
C.II.	Krátkodobé závazky	18	6 458	7 491	9 960
D.	**Časové rozlišení pasiv**	**19**	**72**	**56**	**162**

PŘÍLOHA P II: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY VÝROBNÍ FIRMY V LETECH 2020 AŽ 2022

Označení	TEXT	Číslo řádku	Běžné účetní období v tis. Kč		
a	b	c	2020	2021	2022
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	1	13 762	13 850	32 266
II.	Tržby za prodej zboží	2	235	643	875
A.	Výkonová spotřeba	3	13 757	13 204	28 566
A.1.	Náklady vynaložené na prodané zboží	4	242	227	531
A.2.	Spotřeba materiálu a energie	5	11 991	10 995	24 461
A.3.	Služby	6	1 524	1 982	3 574
C	Aktivace (-)	7	-295	0	0
D.	Osobní náklady	8	896	1 080	3 087
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti	9	33	140	423
III.	Ostatní provozní výnosy	10	37	168	64
F.	Ostatní provozní náklady	11	44	71	94
F.3.	Daně a poplatky	12	9	7	13
F.5.	Jiné provozní náklady	13	**35**	64	81
*	**Provozní výsledek hospodaření (+/-)**	14	**-401**	**166**	**1 035**
VII.	Ostatní finanční výnosy	15	10	19	15
K.	Ostatní finanční náklady	16	192	40	134
*	**Finanční výsledek hospodaření (+/-)**	17	**-182**	**-21**	**-119**
**	**Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)**	18	**-583**	**145**	**916**
L.	Daň z příjmů	19	0	0	136
**	**Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)**	20	**-583**	**145**	**780**
***	**Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)**	21	**-583**	**145**	**780**
	Čistý obrat za účetní období	22	**14 044**	**14 680**	**33 220**